Rok V GRUDZIEŃ 1936 Nr. 12

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11

ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA

DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57

„ Administracji 670-15

Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 60 ark. druku) Zł. 40.—

kwartalnie . . . . „ 10.—

TREŚĆ NUMERU DWUNASTEGO.

Str.

ORZECZENIA:

Podatek dochodowy:

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki

1633.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Żądanie płatnika jako warunek uwzględnienia.

Żaden przepis ustawy o podatku dochodowym nie nakłada na władze wymiarowe obowiązku dokonywania odpisań na zużycie z urzędu, bez żądania płatnika.

Wyrok NTA z 29 kwietnia 1936 l. rej. 4029/34 w sprawie Gustawa Szaszkiewicza przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1927.

... Skarżący nie wskazuje, na jakim przepisie prawnym opiera obowiązek władzy dokonywania potrąceń na amortyzację z urzędu. Dopuszczalność potrąceń na amortyzację przedmiotów, wskazanych w art. 6 ustawy, jest odstępstwem od zasady, że tworzenie wolnych od podatku rezerw z dochodów na żadne cele nie jest dopuszczalne, a więc tylko wyjątkiem są odliczenia z dochodu na fundusz amortyzacyjny, z którego dobrodziejstwa może korzystać płatnik, ale tylko w tym wypadku, o ile z odnośnem żądaniem wystąpi. Żądanie zastosowania tego ustępstwa jest uprawnieniem płatnika, z którego może on korzystać, lecz nie musi. Żaden przepis ustawy o podatku dochodowym nie nakłada obowiązku na władzę, aby jakichkolwiek wogóle potrąceń dokonywała bez żądania strony.

W konkretnym wypadku skarżący z wnioskiem takim wystąpił dopiero w postępowaniu podjętem na skutek wyroku NTA, w którym kwestja amortyzacji, jako nie objęta poprzednią skargą, wogóle nie była przedmiotem rozstrzygnięcia.

W pominięciu więc tego żądania przez władzę nie mógł również NTA dopatrzeć się zarzuconej wadliwości postępowania....

Na marginesie powyższego wyroku nasuwają się 3 zasadnicze kwestje: 1) czy rzeczywiście można amortyzację utożsamiać z tworzeniem wolnych od podatku rezerw, 2) czy przeprowadzanie amortyzacji należy w płaszczyźnie ustawy o podatku dochodowym traktować jedynie jako uprawnienie, a nie obowiązek płatnika i 3) czy w związku z tem w wypadkach, gdy płatnik nie żąda uwzględnienia odpisań amortyzacyjnych, władze wymiarowe mogą biernie przyjmować ten fakt do wiadomości, nie wyciągając z tego żadnych konsekwencyj.

M. zd., zarówno w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym, jak i kodeksu handlowego prawidłowe odpisy amortyzacyjne nie stanowią żadnej rezerwy,

gdyż są one odpowiednikiem corocznie ustalanego ubytku wartości majątkowych, wynikających z zużywania się objektów inwestycyjnych i t. p. Tak też ujmuje sprawę rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku dochodowym (poz. 301/36 Dz. Ust.), ustalając w § 37 ust. 2 ogólną zasadę, iż u osób prawnych (to samo dotyczy zresztą i osób fizycznych) funduszami rezerwowemi są wszelkie sumy nagromadzone kosztem wyników danego roku operacyjnego, które stanowią p o m n o ż e n i e majątku płatnika. A contrario, bez względu na nazwę nie są funduszami rezerwowemi sumy, stanowiące odpowiednik strat, powstałych w danym okresie eksploatacyjnym. Ponieważ odpisy amortyzacyjne mają właśnie na celu kalkulacyjne i bilansowe ustalenie wysokości strat, jakim z powodu zużycia uległy nakłady inwestycyjne lub wskutek upływu czasu prawa terminowe, przeto pomnożeniem majątku, a więc także i funduszem rezerwowym są jedynie takie odpisy amortyzacyjne, które przekraczają normy faktycznego zużycia (por. wyrok NTA z 16 stycznia 1935 l. rej. 10.854/31, OPA 1005/35).

Pozatem prawidłowo przeprowadzana amortyzacja nawet buchalteryjnie i bilansowo nie musi się przyoblekać w formę t. zw. „funduszu" lub „rezerwy" amortyzacyjnej, gdyż odpisania z tytułu zużycia mogą być uskuteczniane również i t. zw. metodą aktywną, t. j. w drodze corocznego bezpośredniego potrącania odpisów z wartości przedmiotów, podlegających zuzyciu (§ 14 ust. 7 rozp. wykon.; por. wyrok NTA z 30 marca 1936 l. rej. 2636/33 — 2642/33, OPA 1613/36). Podkreślenie okoliczności, iż odpisań amortyzacyjnych nie można podciągać pod pojęcie „rezerwy", jest — m. zd.— konieczne nietylko w imię względów terminologicznych, lecz w celu właściwego określenia faktycznej funkcji amortyzacji jako jednego z wymogów prawidłowej kalkulacji i bilansowania. Płatnik, który w bilansie swoim nie uwzględnia amortyzacji, zataja w rzeczywistości jeden z elementów strat (prof. Lulek i M. Scheffs), wobec czego bilans jego nie odpowiada stosunkom faktycznym i prowadzić może osoby trzecie do fałszywych wniosków i decyzyj. W gruncie rzeczy zaś coroczne prawidłowe odpisania amortyzacyjne stanowią taki sam wydatek eksploatacyjny, jak inne rozchody, które należy odliczyć od surowego przychodu, aby ustalić dochód. Jeżeli wydatek ów dotyczy przedmiotów, których zwykły okres zużycia nie przekracza 5 lat, płatnicy prowadzący prawidłowe księgi mogą nawet pełną jego sumę jednorazowo odpisać, czyli potraktować ją narówni z innemi bieżącemi wydatkami eksploatacyjnemi (art. 6 ust. 2 ustawy w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust.).

Z zadania amortyzacji jako czynnika corocznego oszacowania, w jakim stopniu zużyły się objekty inwestycyjne, wynika w dalszej konsekwencji, iż uskutecznianie odpisań amortyzacyjnych nie może być uważane za podmiotowe uprawnienie płatnika o charakterze dobrodziejstwa, z którego może on korzystać według własnego uznania. Faktem jest wprawdzie, iż w latach kryzysu u nas znaczna część przedsiębiorstw nie przeprowadzała amortyzacji lub stosowała zupełnie minimalne odpisy, nie odpowiadające faktycznemu zużywaniu się objektów inwestycyjnych. Praktyka ta była podyktowana względami oportunizmu, gdyż amortyzacji nie przeprowadzano w okresach, w których brak było zysków jako podstawy dla jej efektywnego potrącenia, nie chciano zaś powiększać rozmiaru wykazanych strat. Uzależnianie amortyzacji od wyników bilansowych danego roku pozbawione jest jednak uzasadnienia gospodarczego i prawnego. Jeśli bowiem amortyzacja stanowi w gruncie rzeczy wydatek eksploatacyjny, odpowiadający stopniowi zużycia się maszyn i t. p., to nie można jej pomijać w bilansie z tych samych przyczyn, dla jakich pod rygorem nieprawidłowości bilansu nie wolno pomijać innych strat lub fałszywie szacować pozostałych składników majątku przedsiębiorstwa.

Również względy prawne przemawiają za tezą, iż dokonywanie corocznych odpisań amortyzacyjnych nie jest jedynie prawem płatnika, lecz jest jego obowiązkiem, wynikającym z wymogu prawdy bilansowej (art. 58 i 423 kod. handl.). Na tem samem stanowisku staje zresztą art. 6 ustawy o podatku dochodowym, w myśl którego za dochód podatkowy uważać należy sumę wszystkich przychodów po strąceniu kosztów ich osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia, łącznie z corocznem prawidłowem odpisaniem na zużycie budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza (podobnie § 14 rozp. wykon.). Dlatego też odpowiednie potrącenia amortyzacyjne uwzględnia się również przy stosowaniu t. zw. norm średniej dochodowości, które stosuje się z urzędu celem opodatkowania płatników, nie prowadzących ksiąg i nie przedstawiających żadnych zapisków. Odpowiada to zasadzie, iż bez względu na okoliczność, czy księgi są prowadzone czy nie, nie jest dochodem w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym ta część przychodów, która odpowiada zmniejszeniu się majątku inwestycyjnego płatnika, t. j. sumie prawidłowych odpisań amortyzacyjnych. Wychodząc z tego założenia, należy z drugiej strony podnieść, iż słuszności tego poglądu nie może podważyć okoliczność, iż w myśl orzecznictwa NTA odpisy amortyzacyjne o tyle uzależnione są od decyzji i inicjatywy płatnika, iż u osoby prawnej mogą one być uznane przy wymiarze podatku dochodowego tylko przy dopełnieniu warunku, iż zostaną wykazane w bilansie (OPA 68/32 i tam cyt. judykatura).

Istota zagadnienia polega raczej na pytaniu, jakie konsekwencje wynikają z faktu, iż płatnik w kolizji ze stosunkami faktycznemi wogóle nie wykazał amortyzacji w bilansie, co przy osiągnięciu zysku w danym roku podatkowym mogłoby sprawić, iż podstawą opodatkowania byłby u niego do pewnego stopnia surowy przychód, a nie dochód określony zgodnie z art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Dotychczas w autorytatywny sposób nie ustalono u nas, iż amortyzacja jest instytucją zarówno nakazaną przepisami pozytywnego prawa pisanego, jak również wynikającą z zasad prawidłowej księgowości. Dlatego też władzom skarbowym nastręczają się wątpliwości, czy bilans, pomijający amortyzację lub ujawniający ją w stopniu bezspornie niedostatecznym, winien być zakwestjonowany jako nieprawidłowy. Jeżeli jednak u osób prawnych, zgodnie z art. 21 ustawy, dochód ustala się na podstawie bilansu, rachunku zysków i strat oraz uchwały walnego zgromadzenia, zatwierdzającej zamknięcie rachunkowe, to za podstawowy warunek uznać wypada, aby ów bilans jako też rachunek zysków i strat nie zatajały rzeczywistości nietylko przez pominięcie pozycyj przychodowych, lecz i ubytku majątkowego, wynikającego z faktu zużycia się objektów inwestycyjnych.

W płaszczyźnie przepisów ustawy o podatku dochodowym sporniej przedstawiać się może ta sama kwestja, o ile chodzi o osoby fizyczne. § 32 rozp. wykon. ustala, iż ustawowo dopuszczalne potrącenia, odliczenia i odpisania należy uwzględniać przy ustalaniu dochodu z danego przedsiębiorstwa, prowadzącego prawidłowe księgi handlowe, jeżeli nawet owe potrącenia nie zostały przeprowadzone przez rachunek strat i zysków. Zasady powyższe należy jednak w myśl przepisów tegoż samego § 32 rozp. wykon. stosować jedynie warunkowo, mianowicie wtedy, gdy niewłaściwy sposób księgowania nie dyskwalifikuje ksiąg z powodu naruszenia przepisów kodeksu handlowego, zasad prawidłowej księgowości i zwyczajów kupieckich. Ponieważ coroczne przeprowadzanie amortyzacji nie uchodziło u nas za obowiązek, wynikający m. i. z nakazów prawidłowej księgowości, przeto zmiana praktyki możliwa jest dopiero po autorytatywnem ustaleniu, iż na każdym kupcu ciąży taki obowiązek. Łączyłoby się to ze stwierdzeniem, iż dotychczasowa praktyka uzależniania odpisań amortyzacyjnych od zysków bilansowych nie może być uważana za zwyczaj

kupiecki, gdyż wynikające stąd zaciemnianie bilansów sprzeczne jest chociażby z tak elementarną przesłanką każdego zwyczaju, jaką są dobre obyczaje.

Jeżeli stanie się na stanowisku, iż dokonywanie odpisań amortyzacyjnych jest jednym z podstawowych wymogów prawidłowego szacowania składników majątkowych i nakazem prawdy bilansowej, to w konsekwencji uznać wypada także, iż władze wymiarowe powinny pod rygorem zakwestjonowania prawidłowości zamknięcia rachunkowego domagać się sprostowania bilansu w kierunku uwzględnienia prawidłowych odpisań amortyzacyjnych. Równoznaczne może być to poniekąd z dbałością władz skarbowych o zmianę zamknięcia rachunkowego i podstawy wymiaru na korzyść płatnika, co zachodzić będzie w szczególności w wypadku, gdy wskutek przeprowadzenia amortyzacji dochód podatkowy ulegnie zmniejszeniu. Takie traktowanie sprawy nie jest obce ustawodawstwu i judykaturze zagranicznej. Tak np. w Niemczech „Reichsfinanzhof" w szeregu wyroków potwierdził słuszność praktyki wymiarowej, kwestjonującej zbyt małe odpisania amortyzacyjne lub ich całkowite poniechanie, jakkolwiek płatnik nie chciał korzystać z dopuszczalnych prawidłowych odpisań, licząc, iż ujawnienie większych zysków bilansowych może ułatwić mu wyjednanie kredytów i inne korzyści gospodarcze. W myśl judykatury niemieckiej niewłaściwe przeprowadzenie amortyzacji potraktowane zostało jako sprzeczne z zasadami uczciwości w obrocie, wobec czego uznano prawo i obowiązek władz skarbowych do zmiany bilansu zgodnie z rzeczywistością, choćby to nawet było połączone ze stratą dla skarbu a korzyścią podatkową dla płatnika (Bühler, Bilanz und Steuer, Berlin, 1933, str. 29, 30).

Idąc dalej po linji tego rozumowania, należy wypowiedzieć się za poglądem, iż uznanie amortyzacji za instytucję obowiązkową pociągać powinno za sobą uwzględnianie jej przez władze skarbowe z urzędu, a to jako „okoliczności, mającej znaczenie dla wymiaru podatku" (art. 90 O. P.) i z tych samych zasad, z jakich w myśl judykatury przysługuje jej prawo prostowania np. szacunku remanentów (por. wyroki NTA z 20 marca 1934 l. rej. 4295/30 i z 30 maja 1934 l. rej. 3023/30, OPA 732 i 733/34). Oczywiście nie uszczupla to w niczem ustalonego już w dotychczasowej judykaturze prawa płatnika dodatkowego zgłaszania potrąceń na amortyzację, — o ile chodzi o osoby prawne jednak, tylko na podstawie prawidłowo sprostowanego zamknięcia rachunkowego (wyrok NTA z 23 maja 1932 l. rej. 5034/28, OPA 68/32). Ponieważ z drugiej strony w ustawie o podatku dochodowym brak przepisu, zobowiązującego podatnika do prostowania bilansu handlowego zgodnie z ustaleniami władzy wymiarowej (wyrok NTA z 25 listopada 1933 l. rej. 4507/32, OPA 502/33, i cyt. tam judykatura; por. także OPA 960/35), władza ta w wypadku, gdy płatnik nie dokonał owego sprostowania, winna z urzędu sprostować bilans podatkowy celem uwzględnienia w nim potrąceń amortyzacyjnych, z braku których przedmiotem opodatkowania byłby — w niezgodzie z art. 6 — przychód surowy. Tak samo postąpić winna władza wymiarowa i w wypadku, gdy księgowość i zamknięcie rachunkowe wogóle zostały zakwestjonowane jako podstawa wymiaru. Zgodnie bowiem z uwagami poprzedniemi odrzucenie ksiąg nie zmienia faktu, iż dochodem podatkowym w myśl art. 6 są przychody po potrąceniu m. i. prawidłowych odpisań amortyzacyjnych. Ustalenie z urzędu wysokości tych odpisań nie nastręczy naogół trudności z uwagi na przepisy § 14 ust. 3 rozp. wykon.

W ten sposób jednolicie potraktowana zostałaby sprawa uskuteczniania z urzędu wszelkich korektur bilansu handlowego, względnie materjału faktycznego, dotyczącego szacunku nietylko remanentów w postaci ruchomości, lecz i inwestycyjnych składników majątkowych tak, aby szacunek ów odpowiadał ustawowemu określeniu

pojęcia dochodu (art. 6) i wymogowi prawdy materjalnej (art. 70 § 2, art. 73 oraz 90 O. P.).

Dr. Herbert Sand

1634.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe: Księgowanie odsetek biernych.

Księgowanie odsetek biernych w momencie otrzymania od wierzyciela wyciągu kontokorentowego, wykazującego odsetki za pewien okres czasu, musi być uznane za prawidłowe, o ile jest konsekwentnie przestrzegane; w przeciwnym razie kwestja potrącalności odsetek oceniona być winna według ogólnych zasad ustawy o podatku dochodowym, które dopuszczają jako regułę potrącalność wydatków w momencie ich efektywnego dokonania.

Wyrok NTA z 30 października 1935 l. rej. 4219/33 w sprawie firmy: Towarzystwo Wyrobów Trykotowych i Dzianych „Jakób Hirszberg i Wilczyński" Sp. Akc. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Przy wymiarze dla skarżącej Spółki podatku dochodowego na r. 1928 zostały doliczone do podstawy wymiaru... zarachowane odsetki na rzecz Towarzystwa Société Anonyme de l'Industrie Textile w Częstochowie za r. 1926 w kwocie 93.446 zł 35 gr, co do których „Spółka nie przedstawiła niezbitych dowodów, że rozliczenie nastąpiło w r. 1927".

W odwołaniu zarzuciła skarżąca..., że odsetki za r. 1926 zostały wprawdzie zaksięgowane przez skarżącą dopiero 31 grudnia 1927, jednak zostały one w ciągu r. 1927 w całości spłacone, spłata ich w r. 1926 nie była możliwa, gdyż dopiero 31 grudnia 1926 zostały one przez wierzycielkę policzone, wkońcu, że odsetki za r. 1927, spłacone w r. 1928, zostały również przy wymiarze na r. 1929 zakwestjonowane, wobec czego należałoby w r. 1927 uwzględnić przynajmniej odsetki za r. 1927.

W postępowaniu odwoławczem stwierdzono..., że odsetki kontokorentowe na rzecz Société Anonyme de l'Industrie Textile za r. 1925 zarachowano w r. 1925, za r. 1926 w r. 1927, za lata 1927 i 1928 w r. 1928, że wyciąg kontokorentowy tej spółki, wykazujący także odsetki za I półrocze 1926, jest ostemplowany i datowany 27 września 1926, za II półrocze zaś 26 stycznia 1927.

Zaskarżoną decyzją... nie uwzględniono odwołania, podnosząc, że

art. 9 k. h. nakłada na kupca obowiązek uwzględnienia w bilansie zamknięcia odsetek należnych wierzycielom za dany okres operacyjny, że zatem odsetki doliczone stanowią wydatek związany z ubiegłym rokiem operacyjnym, zaznaczając wreszcie, że odsetki za r. 1927 zostały z podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1929 wyłączone.

Skarga powołuje się... na okoliczność, że w r. 1927 nastąpiła efektywna zapłata odsetek za r. 1926, zaczem winny one być z podstawy wymiaru potrącone.

NTA rozważył, co następuje:

...Wbrew streszczonemu w odpowiedzi na skargę zapatrywaniu władzy pozwanej, kodeks handlowy nie zawiera ścisłego przepisu, nakazującego uwzględnianie w inwentarzu odsetek biernych za rok ubiegły, zaczem w kwestji tej muszą decydować prawidła księgowości i zwyczaje kupieckie. Z tego punktu widzenia księgowanie odsetek w momencie otrzymania od wierzyciela wyciągu kontokorentowego, wykazującego odsetki za pewien okres czasu, o ile jest konsekwentnie przestrzegane, musi być uznane za prawidłowe. Gdy jednak akta wykazują, że skarżąca nie przestrzegała tej zasady konsekwentnie, lecz w różnych latach różnie księgowała odsetki, musi być kwestja potrącalności odsetek oceniona w stosunku do niej wedle ogólnych zasad ustawy o podatku dochodowym. Te zasady dopuszczają jako regułę potrącalność wydatków w momencie ich efektywnego dokonania. Tak też oceniła władza pozwana — jak świadczy treść zaskarżonej decyzji — kwestję potrącalności odsetek za r. 1927 w roku operacyjnym 1928 dla wymiaru podatku na r. 1929. W tych warunkach brak w zaskarżonej decyzji rozprawienia się z twierdzeniem odwołania, że sporne odsetki zostały efektywnie zapłacone w r. 1926, stanowi istotną wadliwość postępowania.

Z tych powodów NTA w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) zaskarżone orzeczenie uchylił.

Na wstępie stwierdzam, że teza, jaką się postawi w kwestji rozstrzygniętej w powyższym wyroku, powinna odnosić się nietylko do kontokorentowych odsetek biernych, lecz wogóle do kontokorentowych odsetek na t. zw. rachunkach nostrowych, obojętne czy biernych czy czynnych.

Mianowicie księgowość kupiecka odróżnia 2 rodzaje rachunków bieżących:

a) rachunki lorowe (ich rachunki), przy których dana firma sama sporządza wyciąg rachunkowy i oblicza korespondentowi odsetki (ich rachunkami dysponują korespondenci, a my zdajemy obrachunek z ich zleceń), oraz

b) rachunki nostrowe (nasze rachunki), przy których na korespondencie ciąży obowiązek sporządzenia kontokorentu i obliczenia odsetek (naszemi rachunkami dysponujemy sami, zaś zdawcami obrachunku są nasi korespondenci).

Odsetki od wszystkich rachunków nostrowych księguje się z reguły na podstawie otrzymanego kontokorentu i z chwilą jego otrzymania — atoli nie zawsze.

„Wydatek“ w rozumieniu księgowości kameralnej (państwowej) nie jest równoznaczny ze „stratą” w rozumieniu księgowości kupieckiej.

Podobnie pojęcie „dochodu“ nie kryje się z pojęciem „zysku“.

Księgowość kameralna zarachowuje wydatek wtedy, gdy on się wydarzył, podczas gdy księgowość kupiecka zarachowuje stratę w tym okresie bilansowania, który ona gospodarczo obciąża. Zatem wydatek, który będzie faktycznie poniesiony (wypłacony) dopiero w roku następnym, musi według zasad księgowości kupieckiej być jako strata uwzględniony w bilansie i w rachunku strat i zysków roku bieżącego, jeżeli dotyczy on tego okresu gospodarczego.

Dla przykładu: Jeżeli przedsiębiorstwo zaciągnęło w dniu 1.VIII.1936 dług spłacalny wraz z odsetkami za pół roku, to chociaż odsetki będą zapłacone dopiero w dniu 1.II.1937, to jednak część ich, a mianowicie odsetki za czas od 1.VIII.1936 do 31.XII. 1936 powinny być zaksięgowane już w r. 1936 i wykazane jako strata tego roku.

Z powyższego wynika, że księgowanie odsetek w chwili otrzymania i na podstawie otrzymanego kontokorentu nie jest regułą zawsze obowiązującą. Jeżeli korespondent opóźnia się z nadesłaniem kontokorentu, to księgujący winien przy sporządzaniu bilansu na dotyczących rachunkach nostrowych obliczyć sam odsetki według ustalonej stopy odsetkowej i zarachować je jako stratę (ewent. zysk) właściwego okresu gospodarczego. (W rachunku strat i zysków jako stratę (zysk) na odsetkach, zaś w bilansie po stronie pasywów (aktywów) jako bierne (czynne) zaliczenie międzyokresowe (bierną czy też czynną antycypację), ewentualnie pod tytułem „Sumy przechodnie“).

Zaniechanie takich księgowań jest sprzeczne z zasadami prawidłowej księgowości i mogłoby spowodować np. utajenie stanu upadłościowego przedsiębiorstwa.

Stąd wniosek, że dla obowiązku zaksięgowania odsetek na rachunkach nostrowych jest, poza datą otrzymania wyciągu rachunkowego, decydująca data zamknięć rachunkowych (bilansu i rachunku strat i zysków) za okres bilansowy, do którego gospodarczo one przynależą, zaś w każdym razie nie data ich faktycznego uiszczenia.

Stąd wniosek dalszy, że w przedsiębiorstwach zarobkowych, u których wymiar podatku opiera się na ich wyniku bilansowym, odsetki bierne na rachunkach nostrowych winne być uwzględniane jako wydatek potrącalny od podstawy opodatkowania tylko przy wymiarze podatku za ten okres bilansowy, który one gospodarczo obciążają.

Uznanie zasady potrącalności odsetek przy wymiarze podatku za ten okres gospodarczy, w ciągu którego nastąpiło ich faktyczne uiszczenie, uważam za niebezpieczne, gdyż podatnik mógłby w latach, w których jego bilans wykazuje wynik niekorzystny, wstrzymywać się od uiszczania odsetek, a w późniejszym roku, który dał duży zysk, uiścić je za kilka lat poprzednich i zarachować globalnie jako wydatek potrącalny, przez co Skarb Państwa mógłby zostać narażony na stratę.

W. Góra

1635.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe: Salda kredytowe na rachunku kasy.[1])

Stwierdzenie w księdze kasowej kupca jednostkowego kilku wypad-

[1]) Por. OPA 1647/36 z glosą Stanisława Skrzywana.

ków sald kredytowych w poszczególnych dniach, powstałych z chwilowych pożyczek grzecznościowych, nie uzasadnia pominięcia ksiąg handlowych jako środka dowodowego.

Wyrok NTA z 12 grudnia 1934 l. rej. 9296/31 w sprawie Wigdora Rozenfelda przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...W odwołaniu przeciw wymiarowi płatnik zarzucił odnośnie do dochodu względnie straty z przedsiębiorstwa [sprzedaży sukien i kortów], że odrzucenie ksiąg jako nieprawidłowych jest nieuzasadnione, bowiem... salda kredytowe w kasie znaleziono w ciągu całego roku tylko siedem razy i to na drobne sumy; salda te spowodowane były drobnemi doraźnemi pożyczkami grzecznościowemi, nazajutrz jednak te pozycje były wyrównywane, a saldo z dniem 1 stycznia 1928 jest uzgodnione, jak świadczy protokół badania ksiąg.

Odwołania tego orzeczeniem Komisji Odwoławczej z 22 kwietnia 1931 nie uwzględniono...; orzeczenie podaje, że księgi, jako nie zawierające wszystkich tranzakcyj handlowych przedsiębiorstwa, a więc prowadzone nie po myśli kodeksu handlowego i zwyczajów kupieckich, nie mogły służyć jako dowód straty w przedsiębiorstwie....

NTA rozważył, co następuje:

Z treści zaskarżonego orzeczenia w związku z wywodami odwołania oraz z treścią protokółu badania ksiąg handlowych skarżącego wynika, że władza pozwana odrzuciła księgi handlowe jako dowód poniesienia straty w przedsiębiorstwie z tego powodu, ponieważ wobec stwierdzenia przy badaniu księgi kasowej kilku wypadków sald kredytowych w poszczególnych dniach, powstałych z zaciąganych przez skarżącego krótkich i chwilowych pożyczek grzecznościowych, zdaniem władzy pozwanej, księgi te, jako nie zawierające wszystkich tranzakcyj handlowych przedsiębiorstwa, nie były prowadzone po myśli kodeksu handlowego i zwyczajów kupieckich. Z uzasadnienia tego widać, że władza z usterek kasowych, stwierdzonych podczas rewizji ksiąg, a wyjaśnionych przez podatnika, nie wysnuła bynajmniej wniosku, iż księgi jego są nierzetelne, lecz uznała, że nie są one prowadzone w myśl przepisów kodeksu handlowego i zwyczajów kupieckich, czyli że nie odpowiadają wymogom prawidłowości. Jeśli atoli co do ksiąg kupca jednostkowego — a o takiego w danym wypadku chodzi — zachodzą usterki, dotyczące tylko ich prawidłowości, to okoliczność ta sama przez się nie może jeszcze uzasadnić ich pominięcia jako środka dowodowego. Powyższemu stanowisku dał NTA wyraz w wyroku z 4 września 1934 l. rej. 7355/31[1]), na którego motywy powołuje się na

[1]) OPA 962/35.

zasadzie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.). Wobec tego NTA uznał, że władza pozwana nie miała dostatecznych podstaw do pominięcia ksiąg handlowych podatnika, jako dowodu poniesionych strat....

1636.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe: Salda kredytowe na rachunku kasy.[1])

Okoliczność, iż w księgach handlowych kupca jednostkowego stwierdzono kilka wypadków sald kredytowych na rachunku kasy, pozbawia wprawdzie te księgi cech prawidłowości, jednak nie może sama przez się uzasadnić pominięcia ksiąg jako środka dowodowego.

Wyrok NTA z 24 stycznia 1936 l. rej. 1548/34 w sprawie Noecha Rozenbauma przeciw Komisji Odwoławczej w Lublinie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...O ile chodzi o odrzucenie ksiąg handlowych podatnika, to władza pozwana swą decyzję w tym względzie uzasadniła tem, że w kilku wypadkach stwierdzono salda kredytowe na rachunku kasy, wskutek czego — zdaniem władzy — księgi nie odzwierciadlają całokształtu operacyj handlowych przedsiębiorstwa [handlu przyborami elektrotechnicznemi i radjowemi]. Wyjaśnienia skarżącego co do przyczyn powstania sald kredytowych uznała władza za gołosłowne.

Otóż należy stwierdzić, że władza, komunikując płatnikowi w piśmie z 9 września 1932 stwierdzone usterki w księgowaniu i żądając wyjaśnień, nie żądała poparcia tych wyjaśnień dowodami, wobec tego nie może dyskwalifikować złożonych wyjaśnień jako gołosłownych. Jeśli zaś chodzi o skutki, jakie władza wiąże z faktem stwierdzenia sald kredytowych, to ze stanowiskiem władzy nie można się zgodzić. Płatnik powstanie w kilku wypadkach sald kredytowych wyjaśnił faktem pokrycia wydatków z wpływów, pochodzących z krótkoterminowych pożyczek, których przez księgi nie przeprowadził. Okoliczność ta pozbawia niewątpliwie księgi handlowe płatnika cech prawidłowości, atoli sama przez się nie uniemożliwia jeszcze stwierdzenia stanu majątkowego oraz całokształtu operacyj handlowych przedsiębiorstwa. Skoro zaś w danym wypadku chodzi o kupca jednostkowego, to według ustalonej judykatury NTA (por. np. wyrok

---

[1]) Por. OPA 1647/36 z glosą Stanisława Skrzywana.

z 4 września 1934 l. rej. 7355/31[1])) okoliczność, iż stwierdzono w jego księgach usterki, dotyczące ich prawidłowości, nie może sama przez się uzasadnić pominięcia tychże ksiąg jako środka dowodowego. Władza winna w takim wypadku, o ile usunięcie usterek i wprowadzenie potrzebnych pod kątem widzenia przepisów podatkowych korektur da się przeprowadzić, wdrożyć w tym celu postępowanie wyjaśniające.

Z wyłuszczonych wyżej powodów NTA dopatrzył się w rozpoznawanej sprawie istotnej wadliwości postępowania....

1637.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód spólnika z udziału w spółce jawnej. Wynagrodzenie, otrzymane przez spółkę jawną za wstrzymanie ruchu przedsiębiorstwa.

Wynagrodzenie, otrzymane przez spółkę jawną za wstrzymanie ruchu prowadzonego przez nią przedsiębiorstwa, nie stanowi u spólników dochodu z prawa majątkowego.

Wyrok NTA z 7 września 1936 l. rej. 9307/34 i 9308/34 w sprawie Ludwika i Ignacego Daumanów przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Ludwik Dauman i Ignacy Dauman z Warszawy, udziałowcy w 50% firmy: Ludwik Dauman — Gorzelnia i Rektyfikacja „Żyrardów" w Żyrardowie, podali w zeznaniach, złożonych dla wymiaru podatku dochodowego na 1932 rok podatkowy, iż z tytułu udziału w tej firmie ponieśli stratę 19.639,86 zł, wobec czego na każdego z nich przypada strata 9.819,93 zł.

Protokółem rewizji ksiąg handlowych z 17 czerwca 1932 stwierdził buchalter skarbowy, iż gorzelnia i rektyfikacja, prowadzone pod powyższą firmą, były w miarodajnym okresie nieczynne, że jedynym przychodem, ujawnionym w księgach firmy, jest suma 20.000 zł, wypłacona przez Związek Gorzelników za wstrzymanie ruchu przedsiębiorstwa, że koszty handlowe firmy wynosiły 7.086,96 zł, zaś tytułem amortyzacji firma spisała sumę 32.552,90 zł.

[1]) OPA 962/35.

Po zażądaniu od płatników wyjaśnień w trybie art. 58 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) Komisja Szacunkowa ustaliła dochód płatników z tytułu udziału w firmie na 9.710 zł, czyli w sumie 4.855 zł na każdego udziałowca. Przy ustaleniu dochodu w powyższej sumie Komisja wyszła z założenia, że od wynagrodzenia 20.000 zł, otrzymanego od Związku Gorzelników, potrącalne są koszty handlowe w sumie 7.086,96 zł oraz 1,1% odpis z tytułu amortyzacji budynków firmy w kwocie 3.203,42 zł, natomiast nie jest potrącalny odpis z tytułu amortyzacji maszyn i ruchomości, a to wobec wstrzymania ruchu fabryki.

W odwołaniach zarzucili płatnicy, że mimo wstrzymania ruchu przedsiębiorstwa, przy ustaleniu dochodu z udziałów w firmie należało potrącić pełne odpisy z tytułu amortyzacji budynków i maszyn, ponieważ objekty te mimo wstrzymania ruchu podlegają zużyciu.

Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniła powyższego zarzutu odwołań. W uzasadnieniu zaznaczyła władza pozwana, że suma 20.000 zł, otrzymana od Związku Gorzelników za wstrzymanie ruchu przedsiębiorstwa, jest w myśl art. 19 ustawy o podatku dochodowym i § 38 p. 3 ust. ost. rozp. wykon. dochodem z praw majątkowych. Ponieważ zaś rektyfikacja-gorzelnia nie była przedmiotem opodatkowania, żądanie potrąceń z tytułu amortyzacji gorzelni od ogólnego dochodu nie jest uzasadnione z uwagi na przepis art. 8 p. 6 ustawy, według którego wydatki i straty, nie związane z osiągnięciem dochodu, nie mogą być potrącone z przychodów poszczególnych źródeł dochodu. Zarazem władza pozwana na podstawie art. 73 ustawy poleciła uzupełnić wymiary podatku płatnikom przez doliczenie do dochodu podatkowego uznanego w pierwszej instancji odpisu z tytułu amortyzacji budynków przedsiębiorstwa....

W związku z zarzutami skarg należało rozważyć, czy suma 20.000 zł, wypłacona przez Związek Gorzelników za unieruchomienie gorzelni i rektyfikacji, prowadzonej przez firmę: Ludwik Dauman — Gorzelnia i Rektyfikacja „Żyrardów" w Żyrardowie, ujawniona w księgach tej firmy, jest przychodem skarżących z praw majątkowych w rozumieniu art. 19 ustawy, jak to przyjęła władza pozwana, czy też przychodem przedsiębiorstwa, jak to twierdzą skarżący. Z protokółu rewizji ksiąg handlowych oraz wogóle z akt sprawy wynika, że powyższa firma jest jawną spółką handlową. Według art. 17 i 22 ustawy o podatku dochodowym spółki tego rodzaju nie podlegają obciążeniu podatkiem dochodowym, lecz dochód ich ustala się odrębnie, przyczem ustalony dochód względnie stratę dzieli się pomiędzy poszczególnych udziałowców i uwzględnia się przy obliczeniu podatku dla nich. Władza pozwana, kwalifikując sumę 20.000 zł jako dochód z praw majątkowych, oparła się na przepisie art. 19 ustawy i § 38 ust. ost. p. 3 rozp. wykon. Według tego ostatniego przepisu za dochód

z praw majątkowych uważa się „udziały, które posiadacze przedsiębiorstw skartelowanych (kartelem objętych) pobierają wtedy, gdy ruch swego przedsiębiorstwa wstrzymują lub ograniczają". Z uwagi na stanowisko, zajęte przez władzę pozwaną, rozstrzygnięcia wymaga kwestja, czy suma 20.000 zł, wypłacona przez Związek Gorzelników, przypadła w myśl umowy skarżącym bezpośrednio jako osobom fizycznym, czy też spółce firmowej „Żyrardów". W pierwszym przypadku stanowisko władzy pozwanej byłoby trafne, w drugim natomiast nie miałoby uzasadnienia. Według bowiem postanowień kodeksu handlowego jawna spółka handlowa (firmowa) może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania. Jeżeli zatem jawna spółka handlowa „Żyrardów" sama zaciągnęła wobec Związku Gorzelników zobowiązanie unieruchomienia gorzelni i rektyfikacji i z tego tytułu nabyła prawa do sumy 20.000 zł, to jakkolwiek suma ta, wypłacona spółce, jest niewątpliwie jej przychodem z prawa majątkowego, jednak okoliczność ta bynajmniej nie dowodzi, że suma ta winna być również opodatkowana u udziałowców spółki jako dochód z prawa majątkowego. Jeśli bowiem ta suma stanowiła przychód spółki w rozumieniu art. 6 ustawy, to od tego przychodu w myśl powołanego artykułu ustawy są potrącalne koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodu wraz z dopuszczalnemi w zasadzie odpisami z tytułu zużycia budynków i urządzeń (maszyn). Dopiero w ten sposób ustalony dochód względnie strata wywierać może wpływ na wysokość dochodu udziałowców jawnej spółki handlowej. W tym ostatnim przypadku z punktu widzenia udziałowców suma 20.000 zł zatraca charakter przychodu z prawa majątkowego, a może być oceniana jedynie jako jeden z czynników, mających wpływ na ustalenie dochodu względnie straty z przedsiębiorstwa, t. j. z udziału w jawnej spółce handlowej. Otóż akta sprawy nie ujawniają treści umowy, na mocy której nastąpiła wypłata 20.000 zł, zamieszczona w księgach handlowych spółki jako wynagrodzenie za unieruchomienie przedsiębiorstwa gorzelni i rektyfikacji. Celem ustalenia treści tej umowy władze nie przeprowadziły też w postępowaniu administracyjnem odpowiednich dochodzeń w trybie art. 58 ustawy o podatku dochodowym, jakkolwiek były do tego obowiązane wobec złożenia przez skarżących w terminie zeznań o dochodzie. Z powyższych względów oraz z uwagi na to, że władza pozwana rozstrzygając zarzuty odwołań nie poddała ich ocenie pod kątem wykładni obowiązujących przepisów, zawartej w niniejszym wyroku, — w związku z zarzutami skargi należało postępowanie w rozpoznawanej sprawie uznać za wadliwe.

NTA zaznacza przytem, że sam fakt unieruchomienia w miarodajnym okresie gorzelni i rektyfikacji nie pozbawia płatników prawa żądania, by przy ustaleniu dochodu z jawnej spółki handlowej uwzględnione zo-

stały odpisy z tytułu zużycia budynków i urządzeń, skoro unieruchomienie przedsiębiorstwa nie jest równoznaczne z zaniechaniem prowadzenia przedsiębiorstwa wogóle.[1]) Fakt ten może co najwyżej wywierać wpływ na wysokość odpisów z tytułu amortyzacji, która to wysokość, wobec różnicy zdań między płatnikami a władzą wymiarową, według art. 6 ustawy winna być ustalona przez znawców.

Z uwagi na stwierdzoną wyżej wadliwość postępowania, NTA na podstawie art. 84 p. 1 i 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylił zaskarżone orzeczenia.

1638.

PODATEK DOCHODOWY.

Postępowanie dowodowe: Badanie dokumentów.

Władza podatkowa nie ma bez należycie wykazanej przeszkody, obowiązku sprawdzania w mieszkaniu płatnika na jego żądanie dokumentów celem ułatwienia płatnikowi spełnienia obowiązku, wynikającego z art. 58 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 17 kwietnia 1936 l. rej. 698/34 w sprawie Stanisława Bauerertza w Mijaczowie przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

...Sporna jest kwestja, czy władze wymiarowe miały prawo nie uznać żądania płatnika potrącenia z dochodu wydatków w łącznej kwocie 8.170 zł.

Jak z aktów wynika, dekretem wątpliwości z 13 sierpnia 1931 wezwany został płatnik przez Przewodniczącego Komisji Szacunkowej m. i. do złożenia dowodów, stwierdzających każdy z poszczególnych wydatków, składających się na wykazane w zeznaniu odliczenia w ogólnej kwocie 8.170 zł. Odpowiedź płatnika co do tego punktu dekretu wątpliwości, zawarta w piśmie z 4 września 1931, opiewała: „Co się tyczy dowodów, stwierdzających prawdziwość podanych przeze mnie wydatków na ogólną sumę 8.170 zł, to są to polisy ubezpieczeniowe, wyciągi banków etc., których oczywiście jako dla mnie zbyt ważnych nie mogę przesłać. Dowody te natomiast są zawsze u mnie do sprawdzenia".

---

[1]) Por. OPA 1316/36.

Tego rodzaju ustosunkowanie się płatnika do wezwania władzy, opartego na postanowieniach art. 58 ustawy o podatku dochodowym, zasadnie uznane zostało przez władze wymiarowe za powód wykluczenia płatnika od współudziału przy wymiarze. Obowiązkiem bowiem płatnika jest dostarczyć władzy na żądanie dowodów, potrzebnych do wykazania wydatków, wyłożonych na dopuszczalne ustawowo potrącenia. O ile płatnik obawiał się wydać z ręki odnośne dokumenty, to w każdym razie mógł władzy przedłożyć wierzytelne odpisy dokumentów, bądź też okazać dokumenty te władzy do wglądu podczas protokólarnego przesłuchania. Żaden natomiast przepis ustawy nie nakłada na władzę bez należycie wykazanej przeszkody, obowiązku sprawdzenia w mieszkaniu płatnika na jego żądanie dokumentów, zresztą nawet bliżej nie określonych, celem ułatwienia płatnikowi spełnienia obowiązku, wynikającego z art. 58 ustawy. Stwierdzić należy, iż skarżący także w odwołaniu żadnych dowodów nie ofiarował, ani też nie podniósł żadnych zarzutów pod kątem widzenia niesłusznego zastosowania zaoczności, lecz żądanie zredukowania wymiaru wypierał ogólnikowo na przepisach ustawy, pozwalających na potrącenie z dochodu powyższych wydatków.

Wobec negatywnego zachowania się płatnika zarówno w postępowaniu wymiarowem, jak i odwoławczem, władna była pozwana władza zastosować rygor zaoczności z art. 63 ust. 2 ustawy, oraz zgłoszonych w zeznaniu pozycyj nie uznać za wydatki potrącalne z dochodu. . . .

Ordynacja Podatkowa (poz. 134/36 Dz. Ust.) nie rozstrzyga expressis verbis kwestji, którą się zajmuje powyższy wyrok. Z brzmienia jednak art. 70 O. P., w szczególności § 2 p. c) wynika prawo władzy do wzywania płatnika do „udzielania“ wszelkich wyjaśnień i dowodów, a więc nietylko do zezwolenia na przeglądnięcie aktów i dokumentów przez władzę skarbową na miejscu u płatnika (art. 60 § 1), ale także do ich przedłożenia względnie okazania władzy czy to w drodze pisemnej, czy to przy przesłuchaniu (art. 74 § 1). Płatnicy, prowadzący księgi handlowe, mają z mocy art. 83 obowiązek „przedstawiania“ na żądanie władzy odpisów i wyciągów z ksiąg, odpisów rachunków i specyfikacyj tychże oraz innych dokumentów. Tylko co do ksiąg handlowych ustala O. P. zasadę, że ich badanie przeprowadza się zasadniczo u płatnika, dopuszcza jednak (art. 85 § 2) „w wyjątkowych wypadkach“ także ich badanie w lokalu urzędu. W tym więc ostatnim wypadku przysługiwać też musi władzy prawo żądania przedłożenia ksiąg względnie ich okazania w lokalu urzędowym. Tem bardziej więc musi mieć władza to prawo w odniesieniu do poszczególnych dokumentów, które, w razie powołania się przez płatnika na nie jako na dowód, ma ona w myśl art. 72 § 1 obowiązek zbadać i ocenić.

J. Pomianowski

1639.

PODATEK DOCHODOWY.

Dowód z biegłych na zyskowność przedsiębiorstwa.

Kwestja zyskowności w stosunku do obrotu w danem przedsiębiorstwie jest okolicznością faktyczną, na którą dopuszczalny jest dowód z przesłuchania biegłego.

Wyrok NTA z 13 lutego 1936 l. rej. 3124/33 przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

. . . W odwołaniu zwalczał skarżący procent zyskowności w stosunku do obrotu, a na dowód, iż zyskowność w handlu tekstylnym wynosiła w hurcie 3%, w detalu 5 do 6%, zaofiarował dowód z imiennie wymienionego znawcy. Władza pozwana w kwestji zyskowności w stosunku do obrotu nie rozprawiła się wogóle w zaskarżonem orzeczeniu, a zaofiarowany dowód ze znawcy pominęła, ponieważ jej zdaniem znawca nie został zaofiarowany na konkretne okoliczności. Według judykatury NTA kwestja zyskowności w stosunku do obrotu w danem przedsiębiorstwie jest okolicznością faktyczną, na którą dopuszczalny jest oczywiście dowód z przesłuchania znawcy. W nierozprawieniu się w zaskarżonem orzeczeniu z kwestją zyskowności w stosunku do obrotu i w nieprzesłuchaniu znawcy dopatrzył się zatem NTA wadliwości postępowania. . . .

1640.

PODATEK DOCHODOWY.

Wyjaśnienia płatnika przed komisją odwoławczą: Życzenie wyrażone w odpowiedzi na protest przewodniczącego komisji szacunkowej.

Podatnik ma prawo z art. 68 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) domagać się wezwania go na posiedzenie komisji odwoławczej tylko w tym wypadku, gdy chodzi o ustne wyjaśnienia do jego odwołania, nie ma zaś tego prawa, gdy chodzi wyłącznie o sprzeciw przewodniczącego komisji szacunkowej. (Teza).

Wyrok NTA z 6 maja 1935 l. rej. 5538/33 w sprawie Emanuela Ryzenberga przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Teza powyższa motywowana jest w wyroku brzmieniem przepisu, który mówi o uzasadnianiu zarzutów podniesionych „w odwołaniu", oraz miejscem w ustawie, w którem ten przepis się znajduje, a którem jest artykuł mówiący o odwołaniach. Poważne argumenty za tezą przeciwną możnaby zaczerpnąć z poprzedniej judykatury NTA (zob. np. wyrok z 8 listopada 1933 l. rej. 9766/30). Ale istniała rozbieżność w judykaturze między podatkiem dochodowym a przemysłowym, mimo zgodnych w treści przepisów, i tę rozbieżność trzeba było usunąć. Stało się to przy sposobności rozstrzygania jednej z ostatnich niewątpliwie spraw, związanych z instytucją protestu przewodniczącego komisji szacunkowej. Ordynacja Podatkowa bowiem zniosła komisje szacunkowe, a wraz z niemi tę instytucję.

Podobnie jak skutkiem zmiany w organizacji władz wymiarowych przestała być aktualna ogłoszona wyżej teza, tak znów wskutek zmiany w organizacji władz odwoławczych straciły swą aktualność dwie inne tezy NTA, mianowicie, iż uniemożliwienie rekurentowi złożenia ustnych wyjaśnień przed pełną komisją odwoławczą, a skierowanie go do podkomisji jest sprzeczne z ustawą (wyroki z 12 maja 1927 l. rej. 1410/25, Zb. wyr. Nr. 1207, z 13 maja 1929 l. rej. 3817/27, Zb. wyr. Nr. 106 S — wyroki cytowane tu i w dalszym ciągu przykładowo, częściowo nie publikowane) oraz że przepis ustawy o podatku przemysłowym, przyznający płatnikowi prawo składania wyjaśnień, powinien być stosowany także w postępowaniu administracyjno-karnem, unormowanem w dawnym rozdz. VI tejże ustawy (wyrok z 2 kwietnia 1928 l. rej. 54/26, Zb. wyr. Nr. 1424). Pod rządem Ordynacji Podatkowej bowiem podkomisje komisyj odwoławczych pod nazwą sekcyj stały się legalną władzą orzekającą (art. 31 § 1 i art. 33 § 2 O. P. poz. 134/36 Dz. Ust.), sprawy karne zaś wyłączone zostały zupełnie z kompetencji komisyj (art. 201 O. P.).

Pozatem jednak judykatura, dotycząca wyjaśnień płatnika na posiedzeniu komisji odwoławczej, zachowała swą aktualność. Przepis bowiem odnośny Ordynacji Podatkowej (art. 108) jest zgodny z dawniejszemi, a intencja zagwarantowania płatnikowi należytej obrony w postępowaniu administracyjnem, o której wspominają niektóre wyroki NTA z tej dziedziny, jest w nowych przepisach proceduralnych niewątpliwie jaśniej widoczna niż w dawnych, choćby nawet przy szukaniu tej intencji nie brać do pomocy motywów projektu rządowego i przemówień Ministra Skarbu w Izbach ustawodawczych.

I tak mają nadal swój walor wyroki w kwestji terminu do wyrażenia życzenia złożenia wyjaśnień. Życzenie to musi być wyrażone w terminie odwoławczym (wyroki z 3 marca 1927 l. rej. 2759/25, Zb. wyr. Nr. 1138, z 20 września 1933 l. rej. 4461/29, OPA 500/33; por. także wyrok z 4 czerwca 1930 l. rej. 2216/28, Zb. wyr. Nr. 326 S). Niekoniecznie w samem odwołaniu (wyrok z 3 listopada 1930 l. rej. 666/29, Zb. wyr. Nr. 375 S) — mimo nowego przepisu, że opłatę, od której zawisło zawiadomienie o terminie posiedzenia, należy uiścić „przy wniesieniu odwołania". Te ostatnie wyrazy bowiem muszą się odnosić zarówno do samego odwołania, jak i do uzupełnienia odwołania, jeżeli uzupełnienie takie wogóle jest dopuszczalne, co — z ograniczeniem do terminu odwoławczego — zdaje się nie ulegać żadnej wątpliwości.

Czy wyjątkowo nie przysługuje płatnikowi takie prawo także po terminie odwoławczym? Ordynacja nie wspomina o takim wyjątku. W dawniejszej judykaturze NTA możnaby znaleźć zapatrywanie, że wyjątek taki wynika z samej natury rzeczy: „Wprawdzie władza pozwana trafnie zaznacza — brzmią motywy wyroku z 9 maja 1928 l. rej. 2751/26 — że żądanie wezwania na posiedzenie winno być zgłoszone najpóźniej w terminie otwartym do wniesienia odwołania; atoli zasada ta z natury rzeczy

musi ulec korekturze w wypadkach, w których, niezależnie od zachowania się płatnika, stan faktyczny sprawy po wniesieniu odwołania ulega zmianie w tem rozumieniu, że — jak w konkretnym przypadku — władza I instancji ustala istotne dla sprawy okoliczności i zawiadamia o tem, zresztą zupełnie prawidłowo, osobnem pismem płatnika celem dania mu możności obrony. Płatnik bowiem musi mieć zgodnie z intencją art. 68 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym możność należytej oceny, czy przy znanych mu podstawach faktycznych wymiaru uważa za konieczne jawienie się przed komisją odwoławczą celem udzielenia wyjaśnień; jeśli więc władza I instancji przed rozstrzygnięciem odwołania zawiadamia go o nowych ustaleniach faktycznych w sprawie, to daje mu to prawo zgłoszenia żądania z art. 68 ust. 3 ustawy bez względu na to, czy w odwołaniu zgłosił takie żądanie w odniesieniu do zgłoszonych w niem zarzutów, czy też nie. Złożone bowiem w takich warunkach przez płatnika oświadczenie należy traktować analogicznie jak odwołanie".

Co do formy, w jakiej ma być wyrażone życzenie złożenia wyjaśnień, to z ustawy wynika tylko, że musi to nastąpić na piśmie. W jakich słowach płatnik to życzenie wyrazi, to oczywiście obojętne; wystarczy, że żąda wezwania go na posiedzenie komisji lub zawiadomienia o terminie rozpoznania odwołania (wyrok z 5 września 1935 l. rej. 5750/33).

Życzeniu płatnika, wyrażonemu w terminie, władza obowiązana jest uczynić zadość niezależnie od swej oceny zarzutów odwołania (wyrok z 10 lutego 1927 l. rej. 3583/25, Zb. wyr. Nr. 1120).

Ustawa nie określa bliżej trybu przesłuchania płatnika (por. wyrok z 16 marca 1934 l. rej. 1803/31, Zb. wyr. Nr. 770 S). Z wyroków, zajmujących się tą kwestją, przebija myśl, że omawiana instytucja procesowa nie może być w praktyce sprowadzana do czczej formy. Płatnik musi mieć rzeczywistą możność złożenia wyjaśnień przed komisją, a komisja rzeczywistą możność wysłuchania ich (wyrok z 8 lutego 1933 l. rej. 9258/31, OPA 218/33). I dlatego nie mogła ostać się przed NTA praktyka, stosowana przed laty w okręgu jednej z izb skarbowych, iż komisja, rozmieszczona w kilku pokojach, połączonych przez otwarte drzwi, przesłuchiwała równocześnie kilku płatników (wyroki z 28 czerwca 1929 l. rej. 4787/27, Zb. wyr. Nr. 141 S, z 9 listopada 1929 l. rej. 5013/27, z 3 grudnia 1929 l. rej. 4982/27).

Jeżeli płatnik jest zdania, że komisja przy przesłuchaniu ogranicza służące mu prawo złożenia wyjaśnień, powinien zaraz na posiedzeniu żądać zaprotokółowania okoliczności, którą uważa za nieprawidłową, bądź też złożyć pisemne zastrzeżenie (wyroki z 23 kwietnia 1929 l. rej. 1454/27, z 1 lutego 1930 l. rej. 310/28, z 20 listopada 1935 l. rej. 9184/33). W przeciwnym razie zarzut jako gołosłowny nie może być w postępowaniu kasacyjnem uwzględniony.

W tym związku podkreślenia wymaga teza, która — zdawałoby się — jasno wynika z brzmienia przepisu i z celu instytucji, a która jednak stosunkowo często musiała być powtarzana w wyrokach NTA: przesłuchanie powinno odbyć się na tem samem posiedzeniu komisji, na którem zapada orzeczenie odwoławcze (wyroki z 18 lutego 1929 l. rej. 916/27, z 23 listopada 1929 l. rej. 2886/27, Zb. wyr. Nr. 205 S i OPA 439/33 uw. 1, z 10 lutego 1930 l. rej. 13/28, z 29 maja 1931 l. rej. 4743/29). Chodzi o to — mówią motywy wyroku z 7 marca 1935 l. rej. 8364/32 — by między złożeniem wyjaśnień a powzięciem decyzji przez komisję nie było takiej przerwy, któraby niweczyła zasadę bezpośredniości ustnych wyjaśnień płatnika w stosunku do kompletu, załatwiającego odwołanie. Natomiast nie uchybia prawidłowości postępowania odroczenie tylko posiedzenia, na którem płatnik złożył wyjaśnienia, na jeden z dni następnych i w takim przypadku komisja nie ma obowiązku ponownie wezwać płatnika

na dalszy ciąg posiedzenia, na którem zapaść ma decyzja odwoławcza (wyroki z 24 kwietnia 1933 l. rej. 8981/31, OPA 439/33, z 27 września 1934 l. rej. 6974/32, z 13 lutego 1935 l. rej. 5402/32).

O ile chodzi o rzecz najważniejszą, t. j. o rozciągłość uprawnień płatnika składającego wyjaśnienia, to skoro ustawa daje mu prawo uzasadnienia „podniesionych w odwołaniu zarzutów", nie stawiając w tym względzie żadnych ograniczeń — przyjąć należy, iż prawo to obejmuje zarówno zarzuty natury faktycznej, jak i prawnej. Z natury rzeczy na plan pierwszy wysuwają się w praktyce zarzuty faktyczne.

Istnieje natomiast inne bardzo poważne ograniczenie: opierając się na brzmieniu przepisu, judykatura odmawia płatnikowi prawa podnoszenia na posiedzeniu komisji zarzutów nie zawartych w odwołaniu, przytaczania nowych faktów i zgłaszania nowych wniosków dowodowych lub przedkładania nowych dowodów (wyroki z 27 listopada 1929 l. rej. 4760/27, Zb. wyr. Nr. 208 S, z 11 czerwca 1930 l. rej. 2111/28, Zb. wyr. Nr. 330 S, z 20 czerwca 1930 l. rej. 3553/28, Zb. wyr. Nr. 335 S, z 3 czerwca 1931 l. rej. 2239/29, z 4 stycznia 1933 l. rej. 7024/30, OPA 210/33, z 11 grudnia 1934 l. rej. 10.393/31; por. także wyrok z 18 lutego 1929 l. rej. 916/27, Zb. wyr. Nr. 29 S).

Jednak równocześnie NTA uznaje prawo komisji odwoławczej uwzględniania takiego nowego materjału i oddala zdarzające się skargi przewodniczących komisyj odwoławczych motywowane taką praktyką komisyj, zresztą bynajmniej nie powszechną i nie częstą (wyroki z 18 lutego 1935 l. rej. 2630/33, OPA 1650/36, z 26 czerwca 1935 l. rej. 1057/32). Czy komisja nowy materjał uwzględni i w jakiej mierze, to zawisło od jej uznania. Zapewne brać będzie przytem pod uwagę przyczynę, dla której płatnik nie wystąpił z tą swoją obroną we wcześniejszem stadjum postępowania.

Określone wyżej stanowisko swe w kwestji uprawnień komisyj NTA uzasadnia głównie przepisami normującemi rozstrzyganie odwołań. Ordynacja Podatkowa stanu prawnego w tym względzie nie zmieniła. Uzasadniając w jednym z wyroków (zresztą w związku z innem zagadnieniem, mianowicie z zagadnieniem postępowania zaocznego — wyrok z 20 czerwca 1932 l. rej. 3444/31, OPA 30/32) uprawnienie komisji odwoławczej do uwzględniania takiego materjału faktycznego i dowodowego, którego uwzględnienia płatnik domagać się nie ma prawa na skutek zaniedbań procesowych, NTA podkreślił wynikający z przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym obowiązek władz wymiarowej i odwoławczej dbania o dokładne i zgodne z rzeczywistemi stosunkami ustalenie dochodu. Ta podstawa liberalnej praktyki komisyj zyskała jeszcze na sile pod rządem nowej Ordynacji, która hołduje zasadzie prawdy materjalnej.

Aleksander Dubieński

1641.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Wynagrodzenie oglądaczy zwierząt rzeźnych i mięsa, potrącane z opłat, nałożonych na posiadaczy zwierząt.

Wynagrodzenie oglądaczy zwierząt rzeźnych i mięsa, potrącane

przez nich na zasadzie upoważnienia właściwego związku komunalnego w stosunku procentowym z opłat, nałożonych na posiadaczy zwierząt, poddanych urzędowemu badaniu, przy inkasowaniu tych opłat, stanowi dochód z uposażenia służbowego w rozumieniu art. 3 p. 6 i ust. ost. ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 28 października 1935 l. rej. 2306/33 w sprawie Jana Pietruchy przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie podatku dochodowego od uposażeń.

...Między stronami nie jest sporne, że opodatkowany dochód skarżącego przedstawia dochód ze sprawowania przez niego obowiązków oglądacza mięsa według rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 361 Dz. Ust. i ustawy Sejmu Śląskiego z 23 stycznia 1929 poz. 6 Dz. Ust. Śl., względnie rozporządzenia wykonawczego z 31 grudnia 1928 poz. 31/29 Dz. Ust. Nie jest też sporne, że powyższy dochód jego stanowi przyznany mu przez Wydział Powiatowy pewien procent opłat, pobieranych przez niego od posiadaczy badanych zwierząt stosownie do obowiązującego postanowienia tego Wydziału Powiatowego w Lublińcu, który to procent skarżący potrąca sobie samodzielnie. Spór więc toczy się jedynie o to, czy takie, pobierane przez skarżącego wynagrodzenie podpada pod pojęcie uposażenia służbowego, względnie wynagrodzenia za najemną pracę, przewidziane w art. 20 ustawy o podatku dochodowym i w p. 6 art. 3 tej ustawy, oraz czy w myśl ust. 3 tego ostatniego artykułu podpada ono pod Dział II ustawy.

Otóż rozpatrując tę kwestję, przedewszystkiem należy stwierdzić, że skarżący jako oglądacz mięsa pozostaje niewątpliwie w stosunku służbowym do Wydziału Powiatowego w Lublińcu. Wynika to stąd, że według wyraźnych przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o badaniu zwierząt rzeźnych i mięsa, normujących w miarodajnym okresie odnośne kwestje w myśl art. 42 tego rozporządzenia, dokonywane przez oglądacza mięsa czynności mają charakter czynności urzędowych (por. np. art. 3), a zatem rozporządzenie to uznaje oglądaczy mięsa za organa urzędowe, co samo przez się stwierdza ich stosunek służbowy do instytucji władzy publicznej. Jak wynika dalej ze znajdującej się w aktach delegacji urzędowej starosty lublinieckiego, potwierdzonej następnie obwieszczeniem w Tygodniku powiatowym na powiat lubliniecki z 27 kwietnia 1929, w związku z przepisem art. 9 lit. b) wspomnianego rozporządzenia Prezydenta, skarżący był mianowicie organem urzędowym Wydziału Powiatowego w Lublińcu.

Z drugiej strony, jak wynika z art. 19 tegoż rozporządzenia z 22 marca 1928, pobieranie opłat za czynności badania mięsa i zwierząt —

niezależnie od tej czy innej formy — nie może pozbawiać tych opłat charakteru opłat na rzecz odnośnych związków powiatowych względnie gmin, przeznaczonych na pokrycie przez nie wydatków, związanych z tem badaniem. Jeżeli więc na podstawie odpowiedniego upoważnienia względnie uchwały Wydziału Powiatowego w Lublińcu skarżący z opłat zainkasowanych przez niego z tytułu j. w. potrącał na swoją korzyść pewien procent jako swoje wynagrodzenie, to było to wynagrodzenie pobierane z pieniędzy Wydziału Powiatowego, a nie z pieniędzy poszczególnych osób prywatnych.

Gdy więc z powyższego wynika, że opodatkowany dochód skarżącego stanowił wynagrodzenie pobierane od służbodawcy z tytułu funkcyj, wynikających ze stosunku służbowego, to dochód ten podpadał pod p. 6 art. 3 ustawy o podatku dochodowym (względnie art. 20 tej ustawy), a zatem i pod przepisy Działu II, a nie Działu I wymienionej ustawy. Zauważyć też należy, że zaliczenie spornego dochodu do Działu II ustawy nie jest sprzeczne z przepisami powołanego przez pozwaną władzę § 20 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku dochodowym poz. 301/22 Dz. Ust., którego postanowienia wogóle nie dotyczą dochodu z prac, przy których wykonywaniu pracobiorca pozostaje w stosunku zależności służbowej od pracodawcy, jak to ma miejsce właśnie przy czynnościach urzędowych oglądacza mięsa (por. art. 21, 16, 17, 30 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928)....

Wedle art. 20 ustawy o podatku dochodowym dochodem z uposażeń, emerytur i z najemnej pracy (podlegającym opodatkowaniu na specjalnych zasadach, zawartych w Dziale II ustawy) jest wszelkiego rodzaju wynagrodzenie (w pieniądzach lub w naturze), jakie podatnik uzyskuje ze swego stosunku służbowego lub z tytułu najmu pracy. W związku z tem wyłania się pytanie, jaki wpływ na stosowanie art. 20 ma okoliczność, kto świadczy podatnikowi owo wynagrodzenie, a w szczególności fakt, że wynagrodzenie to ściąga sobie czasem bezpośrednio sam podatnik w formie taks, opłat, procentów i t. p., pobieranych za poszczególne usługi od osób, które z tych usług korzystają.

W tym względzie wypadnie najpierw zaznaczyć, że ze stanowiska art. 20 jest obojętne, czy uposażenie służbowe (wynagrodzenie za najemną pracę) świadczy podatnikowi sam służbodawca (t. j. ta osoba fizyczna lub prawna, z którą podatnika łączy stosunek służbowy względnie stosunek najemnej pracy), czy ktoś inny. Podpadać będzie niewątpliwie pod ten przepis wynagrodzenie, płacone podatnikowi przez trzecią osobę w zastępstwie służbodawcy (np. w wyniku umowy, zawartej przez trzeciego z służbodawcą), podlega temu przepisowi uposażenie, świadczone przez Państwo duchownym i zakonnikom ze względu na ich stanowisko duchowne (p. § 35 ust. 3 p. b rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.) i t. p.: w rozumieniu ustawy za służbodawcę, na którym ciążą obowiązki, określone w art. 44 ustawy (obliczenie podatku, potrącenie i wpłacenie do kasy urzędu skarbowego) i odpowiedzialność za podatek (art. 93 § 2 Ordynacji Podatkowej poz. 134/36 Dz. Ust.) uważany jest zawsze ten, kto wynagrodzenie wypłaca.

Nie tak jasno przedstawia się sprawa odnośnie do tych dochodów, płynących ze

stosunku służbowego, które pobiera dla siebie sam podatnik bezpośrednio od osób trzecich, korzystających z jego usług. Sprawa nie budziła wątpliwości na tle ustawy o podatku dochodowym w pierwotnem jej brzmieniu z 16 lipca 1920 poz. 550 Dz. Ust. Podatek od uposażeń i t. d. urządzony był w tej ustawie (wzorem austr. ustawy o bezpośrednich podatkach osobistych z 25 października 1896 Dz. u. p. Nr. 220) na tych samych zasadach, co podatek od innych dochodów: wymierzany był przez władzę na zasadzie zeznania podatnika, a potrącanie podatku przez pracodawcę było istotnie tylko technicznym sposobem pobierania podatku; jasnem jest, że przy takiem ujęciu mogły, i powinny były, ulegać łącznemu opodatkowaniu także wpływy, pobierane w związku ze stosunkiem służbowym przez samego podatnika. Dawało temu wyraz rozporządzenie wykonawcze z 14 maja 1921 poz. 298 Dz. Ust., zaliczając (w § 39 ust. 2 p. 3) do dochodu z uposażeń służbowych także wszelkie świadczenia, otrzymywane od osób trzecich ze względu na stanowisko służbowe podatnika, jak dochód duchownych z opłat stuły, z opłat za odprawienie mszy i t. p., dochód służby (sług, woźnych, portjerów, dozorców, kelnerów) ze zwyczajowych datków i podarunków i t. p.

W tym stanie rzeczy wprowadziła zmianę ustawa z 4 kwietnia 1922 poz. 232 Dz. Ust. Celem jej, o ile chodzi o podatek od uposażeń, było uproszczenie sposobu obliczania i poboru podatków (por. Druk Sejmu Nr. 3374/1922, Sprawozd. sten. z 296 posiedzenia Sejmu z 4 kwietnia 1922); osiągnięcie tego celu nastąpiło wszakże przez oparcie podatku na zasadach odrębnych, które w gruncie rzeczy przeobraziły go z podatku dochodowego w specjalny podatek od płac (por. co do tego Weinfeld, Skarbowość Polska, 4 wyd., 1935, str. 213 i wyrok NTA Nr. 127 S Zb. wyr.). Jedną z tych zmian było ścisłe powiązanie podatku z wynagrodzeniem, wypłacanem przez służbodawcę: podatnik nie składa już co do tych dochodów zeznania, władza skarbowa z reguły podatku nie wymierza (por. obecnie art. 93 § 1 O. P.), podatek oblicza służbodawca sam, z uwzględnieniem tylko wysokości wypłacanego uposażenia, sam go potrąca i wpłaca (art. 44 ustawy o pod. doch.), będąc odpowiedzialny za prawidłowość obliczenia i wpłaty. Przy takiem ujęciu niema — zdawałoby się — miejsca na uwzględnianie, przy obliczeniu podatku, dochodu związanego wprawdzie ze stosunkiem służbowym, ale nie świadczonego podatnikowi przez pracodawcę, lecz inkasowanego bezpośrednio przez pracownika. Wyrazem tej zmienionej sytuacji prawnej jest widocznie przepis § 20 ust. 3 rozp. wykon. z 22 kwietnia 1922 poz. 301 Dz. Ust. (jednobrzmiący z przepisem § 35 ust. 4 obecnie obowiązującego rozporządzenia wykonawczego poz. 301/36 Dz. Ust.), który zasadę, wyrażoną w powołanym wyżej § 39 rozporządzenia z 14 maja 1921, zmienia na wprost przeciwną: świadczenia, otrzymywane przez podatnika od osób trzecich w rodzaju wymienionych już wyżej dochodów z iura stolae i t. d. nie należą do uposażenia w rozumieniu art. 20 ustawy. Dochody takie, o ile nie są zwolnione od podatku, podlegają zatem obecnie opodatkowaniu jako dochody z zajęć zawodowych (art. 3 ust. 1 p. 3 lit. b ustawy); podobnie nie podpadają pod art. 20 ustawy dochody z opłat, pobieranych np. przez notarjuszy, pisarzy hipotecznych i komorników (co do nich por. wyrok NTA Nr. 1443 Zb. wyr.) od stron, jakkolwiek jest niewątpliwe, że osoby te pozostają w stosunku służbowym do Państwa i że upoważnienie do pobierania opłat wynika z tego stosunku.

Zdawałoby się, że omawiany obecnie wyrok NTA jest sprzeczny z powyższem stanowiskiem, skoro uznaje za uposażenie w rozumieniu art. 20 ustawy dochód z części opłat, zainkasowanych bezpośrednio przez pracownika; sprzeczności wszakże niema: w przytoczonych wyżej przykładach chodziło o dochody, które pozostają wprawdzie w związku ze stosunkiem służbowym podatnika, ale które (z woli stron, zwyczaju czy ustawy) są świadczeniami osób trzecich na rzecz samego podatnika, stanowią

jego bezpośredni dochód i własność; inaczej w omawianym obecnie wyroku: NTA wyraźnie ustala, iż opłaty za oglądanie zwierząt stanowią własność pracodawcy (Wydziału Powiatowego), z której pracownik na zasadzie upoważnienia pracodawcy potrąca sam swoje wynagrodzenie. Na podobnym stanie faktycznym opiera się wyrok OPA 553/34 (jest uposażeniem wynagrodzenie kelnerów, pobierane przez nich bezpośrednio od gości w formie dodatku procentowego do rachunków — por. natomiast uwagi powyższe co do datków zwyczajowych służby, m. i. kelnerów) oraz wyrok OPA 1201/35 (w którym NTA zaliczenie taks egzaminacyjnych do uposażenia profesorów tłumaczy m. i. brakiem stosunku, któryby uzasadniał prawo profesora do wynagrodzenia bezpośrednio od egzaminowanego).

NTA uznaje słusznie w tych przypadkach, że wynagrodzenie świadczone jest pracownikowi przez pracodawcę (nie przez osoby, korzystające z poszczególnych usług pracownika), okoliczność zaś, czy wypłaca je pracodawca, czy też potrąca z funduszów pracodawcy sam pracownik, jest tylko formą wypłaty tego wynagrodzenia przez pracodawcę, pozbawioną ze stanowiska art. 20 znaczenia prawnego tem bardziej, że zależy od porozumienia się stron, które oczywiście na sposób opodatkowania dochodu nie może mieć wpływu.

Stanisław Hillbricht

1642.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Koszty przeprowadzki w związku z objęciem nowej posady.

Koszty przeprowadzki w związku z objęciem nowej posady nie stanowią kosztów służbowych, zwolnionych od opodatkowania w myśl § 40 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.) do ustawy o podatku dochodowym. (Teza).

Wyrok NTA z 2 października 1936 l. rej. 9178/33 w sprawie Polskiej Konwencji Węglowej w Katowicach przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń służbowych.

Na mocy umowy, zawartej 19 marca 1931 między Polską Konwencją Węglową a inż. Juljanem Cybulskim, inż. Cybulski w dniu 1 kwietnia 1931 objął stanowisko generalnego dyrektora Konwencji w Katowicach. W dniu 14 kwietnia 1931 Konwencja zgodnie z umową wypłaciła Cybulskiemu ryczałt w kwocie 10.000 zł na koszty przeprowadzki z Warszawy do Katowic. Od tej kwoty wymierzono podatek dodatkowy na zasadzie art. 113 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), doliczając

ją w celu ustalenia stopy podatku do obliczonej w stosunku rocznym sumy perjodycznego wynagrodzenia, wypłaconego przez Konwencję Cybulskiemu w dniu 2 kwietnia 1931.

Skarga zarzuca, że wymieniony ryczałt nie podlega opodatkowaniu w myśl art. 6 ustawy i § 40 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.), a w każdym razie stopę podatku obliczono mylnie, doliczając kwotę 10.000 zł do wynagrodzenia z kwietnia 1931 zamiast z marca 1931.

Oba zarzuty skargi nie są uzasadnione.

Przepis art. 6 bowiem nie ma wogóle zastosowania do dochodów, opodatkowanych na podstawie przepisów Działu II ustawy. Dochody te w myśl przepisu art. 110 ust. 2 (art. 42 ust. 2 w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust.) opodatkowuje się w całości.

Przepisy zaś § 40 rozp. wykon. z 1921 r. (podobnie § 36 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.) o zwolnieniu od opodatkowania pod pewnemi warunkami kosztów służbowych nie mogą uzasadnić żądania skargi, ponieważ pod pojęcie kosztów służbowych nie mogą być podciągnięte wydatki połączone ze zmianą miejsca zamieszkania, spowodowaną objęciem posady na podstawie nowo zawiązanego stosunku służbowego. Koszty te bowiem nie są wynikiem już spełnianych czynności służbowych, ale mają dopiero umożliwić przystąpienie do pełnienia tych obowiązków. Na tem polega też różnica między takiemi kosztami a kosztami przesiedlenia, zarządzonego przez służbodawcę w ramach istniejącego stosunku służbowego, które według judykatury NTA (wyrok z 2 listopada 1934 l. rej. 8245/31, Zb. wyr. Nr. 834 S[1])) nie stanowią wynagrodzenia w rozumieniu art. 20 ustawy i nie podlegają opodatkowaniu.

W tym stanie rzeczy, skoro tytuł wypłaty był niespornie ustalony, nie miałoby było celu analizowanie poszczególnych pozycyj wykazu wydatków, zestawionego przez inż. Cybulskiego.

Nie jest również trafny zarzut, dotyczący sposobu obliczenia podatku. Skoro bowiem wypłata jednorazowego wynagrodzenia nastąpiła dnia 14 kwietnia 1931, a ostatnie perjodyczne wynagrodzenie przed tą datą Cybulski otrzymał w dniu 2 kwietnia 1931, wzięcie tego ostatniego wynagrodzenia za podstawę obliczenia było zgodne z przepisem ostatniego ustępu art. 111 ustawy (art. 43 ust. 3 w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust.). Twierdzenie skargi, iż kwota 10.000 zł powinnaby być opodatkowana „jako dochód osiągnięty w marcu 1931", nie ma żadnej podstawy.

Z tych powodów NTA skargę oddalił.

---

1) OPA 986/35.

1643.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Zwolnienie od podatku sum zużytych na budowę a dodatek kryzysowy.

Przyznane w art. 33 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. zwolnienie od podatku dochodowego sum, zużytych na budowę domów mieszkalnych, odnosi się także do kryzysowego dodatku do podatku dochodowego (ustawa z 22 października 1931 poz. 760 Dz. Ust.). (Teza).

Wyrok NTA z 26 października 1936 l. rej. 576/34 w sprawie M. J. Kronfelda przeciw Izbie Skarbowej w Lublinie w przedmiocie dodatku kryzysowego do podatku dochodowego.

...Podstawą wymiaru kryzysowego dodatku do podatku dochodowego są w myśl ustawy z 22 października 1931 poz. 760 Dz. Ust. „dochody, ustalane dla wymiaru państwowego podatku dochodowego". Gdy zaś niespornem jest, że w danym przypadku na zasadzie przepisów art. 33 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o rozbudowie miast z 22 kwietnia 1927 przy ustalaniu dochodu dla wymiaru podatku dochodowego zostały potrącone sumy, zużyte na nadbudowy domu, i że wskutek tego ustalono całkowity brak dochodu, podlegającego opodatkowaniu, to taka też sytuacja jest miarodajna dla ustalenia podstawy wymiaru spornego dodatku kryzysowego, jako wymierzanego od tego samego dochodu co podatek dochodowy. A zatem w braku dochodu, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym, wymiar dodatku kryzysowego do tego podatku nie może mieć miejsca dla braku przedmiotu opodatkowania.

Z drugiej strony, w związku z argumentem skargi co do dzielenia przez sporny dodatek kryzysowy losu podatku dochodowego należy stwierdzić — wbrew zapatrywaniu władzy pozwanej, wyrażonemu w odpowiedzi na skargę, która dodatek kryzysowy określa jako odrębną od podatku dochodowego i samoistną daninę — że i ten argument jest trafny. Jak to bowiem NTA orzekł już i uzasadnił (w związku z inną kwestją prawną) w wyroku z 20 marca 1936 l. rej. 4173/35 i 4988/35 w sprawie firmy „Cukrownia we Wrześni" Sp. Akc.[1]), dodatek, o którym mowa, stanowi nie samoistną daninę, lecz stosownie do treści art. 1 ustawy z 22 października 1931 poz. 760 Dz. Ust. dodatek do podatku dochodowego.

Z tych powodów NTA zaskarżone orzeczenie uchylił jako niezgodne z prawem.

---

[1]) OPA 1570/36.

1644.

PODATEK DOCHODOWY.

Umowa z Gdańskiem o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu: Strata, wykazana przez zakład w Gdańsku — przy opodatkowaniu w Polsce dochodu z innych źródeł.

W przypadkach, w których w myśl art. III umowy między Rzecząpospolitą a W. M. Gdańskiem w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich, podpisanej w Gdańsku 29 maja 1929 (poz. 472/33 Dz. Ust.), dochód osiągnięty z zakładu przemysłowego lub handlowego podlegałby opodatkowaniu na obszarze W. M. Gdańska, nie może być strata, wykazana przez ten zakład, potrącona od dochodu płatnika, podlegającego opodatkowaniu w Polsce. (Teza).

Wyrok NTA z 26 października 1936 l. rej. 2455/33 w sprawie Centrali Rolników Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu jest interpretacja postanowień art. III umowy między Rzecząpospolitą a W. M. Gdańskiem w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich, podpisanej w Gdańsku 29 maja 1929 (poz. 472/33 Dz. Ust.). Mianowicie skarżąca, żądając potrącenia od dochodu osiągniętego przez zakład główny w Poznaniu straty wykazanej przez swój oddział gdański, wychodzi z założenia, że powołany przepis wyłącza zastosowanie polskiej ustawy o podatku dochodowym w odniesieniu do zakładów położonych na obszarze W. M. Gdańska tylko, o ile chodzi o dochody tychże, a nie także o ich straty. Natomiast władza pozwana stoi na stanowisku, że skoro w myśl powołanej umowy przy wymiarze podatku dochodowego w Polsce nie bierze się pod uwagę dochodu osiągniętego przez oddział w Gdańsku, to nie może również być uwzględniona strata tego oddziału.

NTA za trafne uznał zapatrywanie władzy.

Z art. III i dalszych umowy wynika bowiem jasno, że wyłącza ona z pod opodatkowania na obszarze jednej ze stron pewne przedmioty majątkowe, położone na obszarze drugiej strony, w szczególności przedsiębiorstwa względnie zakłady przemysłowe i handlowe. O ile tedy chodzi o podatek dochodowy, wyłączony zostaje z pod opodatkowania taki zakład jako źródło dochodu, a zatem w całości, niezależnie od takiego czy innego wyniku gospodarki w poszczególnych okresach, w szczególności niezależnie od tego, czy dany zakład przyniósł dochód czy stratę. Za tą interpre-

tacją przemawia także konstrukcja obowiązującej ustawy o podatku dochodowym, w której potrącalność strat w pewnem „źródle" (art. 9) jest odpowiednikiem kwalifikacji danego przedmiotu jako źródła dochodu w rozumieniu tej ustawy. Popierają tę interpretację również zasady międzynarodowego prawa podatkowego, które znalazły wyraz w umowach międzynarodowych o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu.

Zauważyć wreszcie należy, że interpretacja, której broni skarga, prowadziłaby do konkurującej właściwości władz wymiarowych obu stron do czasu, pókiby nie zostało ustalone — niewiadomo, czy zgodnie i na podstawie prawa materjalnego której ze stron — czy dany zakład przyniósł w okresie decydującym dla wymiaru dochód czy stratę.

Z tych powodów NTA skargę oddalił.

1645.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Kolejka przy cukrowni, przewożąca także za wynagrodzeniem plantatorom buraki — kwalifikacja przedsiębiorstwa.

Istniejąca przy cukrowni dla jej potrzeb kolejka wąskotorowa, którą dokonywany jest również przewóz za wynagrodzeniem buraków, należących do plantatorów, jest przedsiębiorstwem komunikacyjnem w rozumieniu cz. II lit. B taryfy do ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 3 września 1936 l. rej. 5681/34 w sprawie firmy: Cukrownia „Kruszwica" Sp. Akc. w Kruszwicy przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Cukrownia „Kruszwica" Sp. Akc. w zeznaniu z 11 lutego 1933 wykazała obrót za r. 1932 z przedsiębiorstwa, które w deklaracji na nabycie świadectwa przemysłowego określiła jako „kolejkę wąskotorową", w sumie 57.775,23 zł według 1,5% stawki, ofiarując księgi handlowe na poparcie obrotu. Izba Skarbowa w Poznaniu ustaliła obrót w kwocie zeznanej, lecz zastosowała do niego stawkę 2%. Odwołania od wymiaru nie uwzględniło Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 15 maja 1934. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył, co następuje:

Przedmiotem sporu jest kwestja, czy do ustalonego obrotu należy

zastosować stawkę 1,5% z ust. 1 lit. A p. 11 art. 7 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., czego się domaga skarga, czy też stawkę 2% z lit. G tegoż ustępu i artykułu, innemi słowy, czy przedsiębiorstwo skarżącej ma charakter przedsiębiorstwa przewozowego, jak twierdzi skarga, czy też ma być uważane za przedsiębiorstwo komunikacyjne, jak twierdzi władza pozwana.

Charakter kolejki jako przedsiębiorstwa przewozowego wyprowadza skarga z faktu, że cukrownia zbudowała i utrzymuje kolejkę przedewszystkiem dla potrzeb swego przedsiębiorstwa głównego, które nie wymaga komunikacji osobowej, a tylko w nieznacznej mierze dokonywa na niej przewozu płodów rolnych plantatorów za wynagrodzeniem. Otóż, jak dowodzi przytoczona wyżej treść poglądów stron, spór toczy się przedewszystkiem w płaszczyźnie uznania przedsiębiorstwa kolejki za samodzielne, t. j. takie, które jest obowiązane do wykupienia świadectwa przemysłowego. Kwestja ta atoli w istocie swej nie może być w konkretnym wypadku sporna, skoro skarżąca wykupiła dla przedsiębiorstwa kolejki świadectwo przemysłowe, uznając tem samem kolejkę za samodzielny zakład. Wobec tego obojętny jest w tej kwestji stosunek tonażu towarów, przewożonych kolejką bezpłatnie i dla celów przedewszystkiem cukrowni, do tonażu towarów, przewożonych odpłatnie.

O ile chodzi o charakter kolejki jako przedsiębiorstwa, to należy stwierdzić, że ustawa o podatku przemysłowym nie daje definicji przedsiębiorstwa przewozu, zaś kodeks handlowy w § 425 głosi, że przewoźnikiem jest, kto podejmuje się zarobkowego przewozu towarów lądem, na rzekach albo innych wodach wewnętrznych. W tem znaczeniu przewoźnikiem może być i przedsiębiorstwo kolejowe. O tyle więc, ale też tylko o tyle, ma słuszność skarga, jeśli twierdzi, że okoliczność, iż przewóz towarów odbywa się kolejką wąskotorową, nie odejmuje przedsiębiorstwu charakteru przedsiębiorstwa przewozowego. Nie należy jednak przytem zapominać, że § 453 i n. kod. handl. wyodrębnia koleje, przeznaczone do ruchu publicznego, nie wyłączając w zasadzie kolei wąskotorowych (Kleinbahnen, § 473 kod. handl.). W konkretnym zresztą przypadku wchodzi w zastosowanie ustawa o podatku przemysłowym, która z ogólnego pojęcia przewozu wyodrębnia przedsiębiorstwa komunikacyjne w art. 5 p. 5, art. 17, a przedewszystkiem pod lit. B cz. II taryfy, zaliczając do przedsiębiorstw w tym ostatnim przepisie kolejki wąskotorowe wyraźnie do przedsiębiorstw komunikacyjnych, w przeciwieństwie do przedsiębiorstw przewozowych, o których mówi rozdz. VI lit. A cz. II taryfy. Jeśli tedy ust. 1 lit. A p. 11 art. 7 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. przyznaje ulgę podatkową w formie 1,5% stawki jedynie przed-

siębiorstwom ekspedycyjnym i przewozowym, to stawka ta nie przysługuje przedsiębiorstwu kolei wąskotorowej, jako komunikacyjnemu.

Z zasad powyższych należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

1646.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Dowody przy drobnej sprzedaży za gotówkę; bilans zamknięcia kupca jednostkowego niewykończony.

1. Przy drobnej sprzedaży za gotówkę wystarczy uzasadnienie wpisów do ksiąg handlowych dokumentami wewnętrznemi[1]).

2. W wypadku powołania się kupca jednostkowego w myśl art. 53 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust. na księgi handlowe władza wymiarowa winna wyznaczyć stosowny termin do wykończenia bilansu zamknięcia, jeśli do dnia badania ksiąg zamknięcie bilansu nie nastąpiło z ważnych przyczyn. (Teza).

Wyrok NTA z 4 listopada 1936 l. rej. 3727/34 w sprawie firmy: „L. Brauer Hurtownia Sprzętów Kuchennych i Domowych“ w Tarnowskich Górach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

Firma L. Brauer prowadziła w r. 1930 w Tarnowskich Górach przedsiębiorstwo detalicznej sprzedaży towarów galanteryjnych, porcelanowych i aparatów radjowych za świadectwem przemysłowem II kat. handl.... Komisja Szacunkowa uznała księgi za nieprawidłowe.... Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 29 września 1933 odwołania płatniczki od wymiaru nie uwzględniła, uznając księgi handlowe za nieprawidłowe a) z powodu braku dowodów na przychód kasy, w szczególności na tranzakcje drobnej sprzedaży za gotówkę i b) z powodu braku bilansu zamknięcia....

ad a) Protokół badania ksiąg handlowych z 5 listopada 1932 stwierdza, że na utargi dzienne firma posiada bruljony kasowe (zwykłe zeszyty), do których zapisywano tranzakcje drobnej sprzedaży z wyszczególnieniem rodzaju i ceny sprzedanego towaru, oraz że dzienne utargi po zliczeniu ich w zeszytach przenoszono do żurnalu. W tymże protokóle powiedziano dalej, że „innych“ dowodów na utargi dzienne firma nie po-

---

[1]) Por. OPA 475/33, 1204/35, 1480/36.

siada, z czego wynika, że wymienione dokumenty stanowiły podstawę wpisu, a zatem stanowią w każdym razie dowód w znaczeniu formalnem. Nie może więc władza twierdzić, że wogóle brak dowodów, lecz powinna była wyjaśnić, dlaczego dowody te uważa za niewystarczające. Skarga nie czyni jednak z tej wadliwości zarzutu, lecz zwalcza orzeczenie twierdzeniem, że przy drobnej sprzedaży, dokonywanej za gotówkę, ani przepisy ustawy, ani zwyczaje kupieckie, ani prawidła buchalterji nie wymagają jakichkolwiek dokumentów. Jak to jednak wynika z powołania się skargi na wyrok Sądu Rzeszy dla Spraw Finansowych z 4 czerwca 1928, twierdzenie to skargi rozumieć należy w tym sensie, że przy drobnej sprzedaży za gotówkę wystarczy uzasadnienie wpisów dokumentami wewnętrznemi. To stanowisko skargi uznał Trybunał za trafne. Niepodobna bowiem już choćby ze względów technicznych obarczać kupca przy tego rodzaju drobnych tranzakcjach obowiązkiem sporządzania dokumentów podpisanych przy każdej tranzakcji przez klienta. (W nowszym czasie takie stanowisko zajął ustawodawca — por. rozporządzenie z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust.). Na tego rodzaju tranzakcje może tedy kupiec sporządzić własne dokumenty przychodowe. Czy zaś dokumenty te sporządzone zostały w tej formie, że na każdą tranzakcję jest sporządzony osobny dokument, czy też w tej formie, że każda tranzakcja jest zanotowana osobno cyfrowo w bruljonie, a potem wszystkie tranzakcje z danego dnia zliczone są razem i w jednej cyfrze przenoszone do zasadniczej księgi handlowej, to nie stanowi różnicy, o ile bruljon zachowano. Samego bruljonu zaś władza nie kwestjonowała.

ad b) ... Skarga twierdzi, że bilans zamknięcia winien być przygotowany na datę złożenia zeznania do podatku dochodowego, a to zgodnie ze zwyczajami handlowemi. Tego twierdzenia Trybunał nie uznał za trafne, gdyż zwyczaj handlowy tworzyć się może na tle ogólnych potrzeb życia gospodarczego, a nie na tle przepisów dotyczących jednego podatku.

W protokóle z 6 marca 1931 powiedziano jednak, że „bilans zamknięcia obecnie się sporządza". Stwierdzenie to uzasadnia więc nietyle wniosek o braku bilansu zamknięcia, ile raczej wniosek, że bilansu tego do dnia 6 marca 1931 nie ukończono. Słusznie w tym związku zarzuca skarga, że niema przepisu, w jakim terminie bilans zamknięcia ma być sporządzony. Godzi się z tem i władza pozwana w odpowiedzi na skargę, lecz wypowiada pogląd, że księgi powinny być prawidłowo zamknięte już w dniu ich zaofiarowania, skoro zostały zaofiarowane jako dowód na okoliczności w nich zawarte. Twierdzenie to władzy pozwanej nie może się atoli ostać już z tego powodu, że ustawa o podatku przemysłowym takiego terminu nie przewiduje, a władza nie twierdzi, iż w przypadku, gdy

okres gospodarczy płatnika nie schodzi się z okresem podatkowym w podatku przemysłowym (rok kalendarzowy), płatnik winien również zamknąć księgi bieżącego okresu gospodarczego. Zresztą motyw władzy świadczy w pewnej mierze przeciw niej samej. W dziedzinie bowiem podatku od obrotu płatnik ofiarowuje księgi jako dowód na wysokość obrotu, która da się ustalić w zasadzie bez sporządzania bilansu zamknięcia. Zresztą władza nawet nie żądała ujawnienia względnie podania przez podatnika ważnej przyczyny niesporządzenia bilansu w dniu 31 grudnia 1930 do dnia 6 marca 1931. Jeśli jednak władza ma wątpliwości z uwagi na brak tego bilansu, czy poszczególne pozycje, składające się na obrót, nie ulegną zmianie wskutek możliwych omyłek, dających się wykryć dopiero przez zamknięcie ksiąg, to powinna wyznaczyć płatnikowi odpowiedni termin i dopiero potem przystąpić do oceny ksiąg. Gdy się to nie stało w konkretnym wypadku, Trybunał uznał, że ze szkodą dla skarżącej firmy naruszono formy postępowania administracyjnego i uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA.

1647.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Salda kredytowe na rachunku kasy.[1])

Z zarzutem odwołania, wyjaśniającym powstanie salda kredytowego na rachunku kasy w księgach handlowych kupca jednostkowego, winna się władza rozprawić w orzeczeniu, wydanem na odwołanie. (Teza).

Wyrok NTA z 5 października 1936 r. rej. 6028/34 w sprawie Icka Radewskiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Icek Radewski, który w r. 1932 prowadził w Warszawie przedsiębiorstwo sprzedaży śledzi, w zeznaniu wykazał obrót na sumę 299.795,95 zł, z czego 7.143,70 zł według 1%, a 292.652,25 zł według ½% stawki podatkowej, ofiarując księgi handlowe na poparcie wykazanego obrotu. Komisja Szacunkowa uznała księgi handlowe za nieprawidłowe oraz ustaliła obrót w sumie 400.000 zł, stosując do niego 1% stawkę podatkową. Na skutek odwołania płatnika Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 17

[1]) Por. OPA 1635/36 i 1636/36.

kwietnia 1934 zniżyła obrót do sumy 350.000 zł, pozostawiając pozatem odwołanie bez uwzględnienia. Na to ostatnie orzeczenie skierowana została skarga do NTA, który rozważył, co następuje:

...Dalszym powodem uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe jest fakt istnienia w dniu 14 marca 1932 salda kredytowego na 255,12 zł. Otóż z natury rzeczy wynika, że nie można z kasy więcej wydać, niż się w niej znajduje. Okoliczność ta w połączeniu z zasadą, że w księgach powinna znaleźć wyraz każda zaszłość handlowa, wyłącza w zasadzie istnienie t. zw. salda kredytowego, gdyż każdy przychód, konieczny na pokrycie wydatku, powinien znaleźć również wyraz w księgach. Słusznie tedy władza uznała omawianą okoliczność za wadliwość księgowania. Trybunał nie mógł jednak podzielić poglądu władzy, że każda wadliwość (usterka) w księgowaniu kwalifikuje księgi jako nieprawidłowe w rozumieniu rozporządzenia z 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust., na którem władza orzeczenie oparła. Decydować tu bowiem musi zasięg tej usterki (np. wysokość salda w stosunku do obrotów przedsiębiorstwa) i okoliczności sprawy. Inaczej bowiem będzie się ta sprawa przedstawiać np. w wielkiem przedsiębiorstwie bankowem, gdzie nie da się prawie pomyśleć tego rodzaju sytuacja, a inaczej w niewielkiem przedsiębiorstwie, prowadzonem przez kupca jednostkowego, który nie zawsze oddziela ściśle zasoby kasowe przedsiębiorstwa od zasobów osobistych, gdzie więc powstanie t. zw. salda kredytowego jest możliwe na skutek zwykłego przeoczenia. Skoro więc skarżący przytoczył w odwołaniu dokładnie okoliczności i powody, które wpłynęły na powstanie omawianego salda, było obowiązkiem władzy wyjaśnienia skarżącego poddać rozwadze i ujawnić w orzeczeniu, dlaczego wyjaśnień tych nie uznała za wystarczające. Gdy się to nie stało, Trybunał uznał, że ze szkodą dla skarżącego naruszono formy postępowania i uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Orzecznictwo NTA w sprawie sald kredytowych w kasie jest liberalne, szczególnie w zestawieniu np. z judykaturą niemiecką. W Niemczech bowiem, stosownie do wyroku „Reichsfinanzhofu" Nr. VI A 291/31 z 21 października 1931 (cyt. u Schlichtinga, Die finanzamtlichen Buch- und Betriebsprüfungen, 2 wyd., str. 91), saldo kredytowe w księdze kasowej powoduje z reguły odrzucenie ksiąg i szacowanie dochodu. Zdaniem „Reichsfinanzhofu" nieksięgowanie pożyczek gotówkowych — tym bowiem argumentem w większości wypadków tłumaczy się powstanie sald kredytowych — musi powodować uznanie księgowości za nieprawidłową i odrzucenie jej jako środka dowodowego.

Ze stanowiska księgowego saldo kredytowe w kasie powstać może z dwu rodzajów przyczyn: po pierwsze z prostego błędu lub przeoczenia (np. opuszczenie pozycji przychodowej, omyłka w księgowaniu rozchodu i t. p.), po drugie zaś z celowego działania, mającego na względzie ujawnienie tylko części dochodów gotówkowych, co

w większości wypadków graniczy z nierzetelnem prowadzeniem ksiąg. W obu wypadkach mamy do czynienia zazwyczaj z nader prymitywną organizacją księgową i brakiem systematycznej i ciągłej kontroli rzeczywistego stanu kasy.

Jeśli ujmujemy księgowość jako całokształt zagadnień natury organizacyjnej związanych z kontrolą majątku i wyników pracy przedsiębiorstwa — to, rzecz oczywista, tracimy zaufanie do takiej księgowości, która daje wyniki niezgodne z rzeczywistością. Czy jednak bez względu na zasięg danej usterki i okoliczności sprawy ten brak zaufania może prowadzić do uznania ksiąg za nieprawidłowe i do odrzucenia ich jako środka dowodowego? Odpowiedź, zawarta w orzeczeniach NTA, jest wyraźna: nie każda usterka i nie zawsze może powodować odrzucenie ksiąg i dokonanie wymiaru z urzędu; zagadnienie musi być analizowane w każdym wypadku oddzielnie i decyzja oparta na mocnych podstawach. Stanowisko NTA jest dla płatników niewątpliwie korzystne, uniemożliwia bowiem dyskwalifikację ksiąg z błahych i nie dość uzasadnionych powodów. Z punktu widzenia kontroli skarbowej zadośćuczynienie wymaganiom NTA jest uciążliwe i trudne do realizacji.

Rzeczą charakterystyczną jest, że salda kredytowe powstają przedewszystkiem w przedsiębiorstwach małych, prowadzonych przez kupców jednostkowych, gdzie kasa przedsiębiorstwa i kasa właściciela stanowi zazwyczaj jedną całość. W tego rodzaju przedsiębiorstwach księgowość jest prowadzona zazwyczaj przez samego właściciela, siły niefachowe, bądź „dochodzących księgowych". Dlatego też w tych właśnie przedsiębiorstwach ilość wadliwości w księgowaniu jest szczególnie wielka. Obok błędów, wynikających z nieudolności, nieświadomości lub niefachowości pamiętać należy, że zogniskowanie w rękach właściciela większości funkcyj w małem przedsiębiorstwie daje większe pole do nadużyć księgowych przez zatajenie lub zniekształcenie pewnych tranzakcyj, a to tem więcej, że organizacja księgowości jest w większości wypadków nader prymitywna i wykrycie nadużyć jest żmudne, czasem zaś wręcz wykluczone. Tem też niewątpliwie tłumaczy się stanowisko władz skarbowych, które są skłonne każdy tego rodzaju wypadek komentować nie jako błąd lub przeoczenie, lecz celowe działanie na szkodę Skarbu.

W większych przedsiębiorstwach, posiadających odpowiedni fachowy personel i odpowiednią organizację, salda kredytowe w kasie nie mogą w zasadzie nigdy mieć miejsca. Sporadyczne ich występowanie w praktyce jest zazwyczaj wywołane błędami księgowemi, które łatwo jest wykryć i udowodnić. Jeśli poprawienie błędu następuje bezpośrednio po jego spostrzeżeniu, nie może być mowy o nieprawidłowości ksiąg. Wynika stąd, że zagadnienie sald kredytowych w kasie ma znaczenie praktyczne przedewszystkiem dla małych przedsiębiorstw o wadliwej organizacji.

Niewątpliwie słuszne jest zatem stanowisko NTA, że inaczej należy się ustosunkować do sald kredytowych w kasie w przedsiębiorstwach różnej wielkości i różnorodnej organizacji. Są bowiem przedsiębiorstwa, gdzie tego rodzaju saldo jest niedopuszczalne; w innych — względy organizacyjne i techniczne pozwalają na jego tolerowanie, o ile nie wynika ono z popełnionego nadużycia.

Drugim momentem, który musi być brany w rachubę, jest częstotliwość występowania sald kredytowych oraz ich wielkość w stosunku do obrotu gotówkowego i towarowego przedsiębiorstwa. Rzecz jasna, że tam, gdzie chodzi o jednorazowe saldo kredytowe w kasie, na niewielką kwotę w porównaniu z obrotami, może być jedynie mowa o błędzie księgowym lub przeoczeniu, które nie mogą dyskwalifikować całej księgowości.

Wydaje mi się zatem, że NTA w swych orzeczeniach nie uwzględnił dostatecznie

momentu, posiadającego zasadnicze znaczenie, mianowicie częstotliwości występowania sald kredytowych w kasie. Wielokrotne bowiem pojawianie się takiego salda świadczy nie o prostej usterce, błędzie i t. p., lecz o specyficznym systemie prowadzenia ksiąg, nie pozwalającym na darzenie ich zaufaniem.

Nie należy zapominać jednak, że w orzecznictwie NTA, jak i w zajętem tutaj stanowisku tkwi tolerowanie i do pewnego stopnia bagatelizowanie niedociągnięć księgowych nietylko w kasie, ale, per analogiam, i w innych działach rachunkowości gospodarczej. Jest to jednak liberalizm konieczny na dłuższy okres czasu ze względu na niski poziom i nikłe zastosowanie księgowości w naszem życiu gospodarczem, szczególnie właśnie wśród małych przedsiębiorstw.

Stanisław Skrzywan

1648.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Obowiązek oceny ksiąg jako zapisków w razie odrzucenia tych ksiąg jako formalnie wadliwych.

W przypadku powołania się podatnika na księgi handlowe władza ma obowiązek oceny tych ksiąg jako zapisków przy ustalaniu obrotu, mimo że księgi jako formalnie wadliwe zostały odrzucone (art. 76 ust. 3 ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust.). (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 26 września 1936 l. rej. 3673/34. — Wyrok NTA z 29 września 1936 l. rej. 3673/34 w sprawie firmy J. S. Keins w Królewskiej Hucie przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

Firma J. S. Keins prowadziła w r. 1931 w Królewskiej Hucie fabrykę mebli za świadectwem przemysłowem VI kat. przem. i sprzedaż mebli za świadectwem przemysłowem II kat. handl. W terminie ustawowym złożyła ona dwa zeznania o obrocie, wykazując w jednem obrót w sumie 252.348,62 zł, przy równoczesnem zaofiarowaniu ksiąg handlowych na poparcie wykazanego obrotu, w drugiem zaś, dotyczącem fabryki, zaznaczając, że suma wymieniona obejmuje obrót obydwóch przedsiębiorstw. Komisja Szacunkowa uchwałą z 14 kwietnia 1932 uznała księgi handlowe za nieprawidłowe oraz ustaliła obrót: a) z przedsiębiorstwa handlowego w sumie 300.000 zł, b) z przedsiębiorstwa przemysłowego w sumie 50.000 zł, stosując w obydwóch wypadkach stawkę 2%. Od tych wymiarów wniosła płatniczka jedno odwołanie, którego Komisja Odwoławcza dwoma

orzeczeniami z 29 września 1933 nie uwzględniła, motywując a) orzeczenie, dotyczące przedsiębiorstwa handlowego, tem, że złożone w odwołaniu i w piśmie z 30 kwietnia 1933 wyjaśnienia nie usunęły przytoczonych w uchwale Komisji Szacunkowej z 14 kwietnia 1932 oraz w zawiadomieniu z 21 kwietnia 1933 niedokładności i braków, świadczących o nieprawidłowości, a nawet nierzetelności ksiąg, b) orzeczenie zaś, dotyczące przedsiębiorstwa przemysłowego, tem, że powody, przytoczone w zawiadomieniu Urzędu Skarbowego z 21 kwietnia 1933, uzasadniają oddzielne opodatkowanie przedsiębiorstwa.

Do NTA wniesiona została jedynie skarga na orzeczenie pod b) wymienione.

NTA rozważył, co następuje:

W odwołaniu zwalczała skarżąca odrębne opodatkowanie obrotów fabryki, opierając się na ustaleniach protokółu badania ksiąg handlowych z 12 kwietnia 1932, gdzie powiedziano, że obrót z warsztatu stanowi obroty wewnętrzne, t. j. obroty w całości przekazane do zakładu handlowego. Zasadniczo jednak nie protestowała skarżąca przeciw odrębnemu opodatkowaniu zakładu przemysłowego i ustaleniu obrotu z tego zakładu na 50.000 zł, domagała się jednak stanowczo w tym wypadku odjęcia tej sumy od ogólnego obrotu 232.491,68 zł, wynikającego z ksiąg, żądając tem samem ustalenia obrotu z zakładu handlowego na 182.491,68 zł. W rzeczywistości tedy domagała się skarżąca ustalenia obrotu według ksiąg handlowych, o których twierdziła, że są prawidłowe. Władza pozwana, uznając księgi za nieprawidłowe, zwolniła się tem samem od obowiązku ustalenia obrotu zgodnie z zeznaniem dla obydwóch przedsiębiorstw. Jeśli ponadto władza uzasadniła, że suma 50.000 zł jest obrotem fabryki mebli, uzyskanym z naprawy obcych mebli oraz z wykonywania robót stolarskich, to uzasadniła przez to jedynie konieczność osobnego opodatkowania obrotu fabryki, lecz ustalenie obrotu w sumie 50.000 zł dla fabryki ma tylko warunkowe znaczenie, t. j. może się utrzymać, o ile się utrzyma orzeczenie o odrzuceniu ksiąg handlowych jako podstawy wymiaru. Jeśli tedy skarżąca firma oświadcza, że żąda ustalenia obrotu dla przedsiębiorstwa handlowego w sumie 182.491,68 zł (232.491,68 — 50.000), to na żądanie to nie może mieć niekorzystnego wpływu okoliczność, że skarżąca równocześnie oświadczyła, że obrotu ustalonego dla fabryki w sumie 50.000 zł nie zwalcza. Gdyby się więc nawet w następstwie na podstawie ksiąg okazało, że obrót przedsiębiorstwa fabryki jest mniejszy lub większy od wymienionej sumy 50.000 zł, to okoliczność ta nie może mieć żadnego wpływu na opodatkowanie przedsiębiorstwa handlowego.

Przechodząc do kwestji uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe, zauważyć należy, że Komisja Szacunkowa uchwałą z 14 kwietnia 1932

umotywowała je „brakiem ksiąg handlowych, prowadzonych w rozumieniu kodeksu handlowego i zwyczajów handlowych, jak księgi kasy, dłużników i wierzycieli, zestawień majątkowych". W odwołaniu zwalczała skarżąca te motywy. Było więc obowiązkiem władzy rozprawić się z zarzutami odwołania i wyjaśnić, dlaczego zarzuty odwołania nie obalają motywów Komisji Szacunkowej, a to tem więcej, że protokół badania ksiąg handlowych z 4 marca 1933, na którym oparto pismo z 21 kwietnia 1933 — powołane w zaskarżonej decyzji — bynajmniej nie potwierdza słuszności motywów Komisji Szacunkowej. Obowiązkowi temu oczywiście nie czyni zadość formułka zaskarżonego orzeczenia, że złożone w odwołaniu wyjaśnienia nie usunęły niedokładności i braków zawartych w uchwale Komisji Szacunkowej.

W toku postępowania odwoławczego przeprowadzono ponowne badanie ksiąg handlowych dnia 4 marca 1933, którego wynik zakomunikowano skarżącej pismem Urzędu Skarbowego z 21 kwietnia 1933, zaznaczając w szczególności, że księgi nie dają obrazu działalności w przedsiębiorstwie, gdyż 1) nie wyodrębniają obrotów ze sklepu sprzedaży mebli i z fabryki mebli, 2) że przy porównaniu poszczególnych informacyj z księgami stwierdzono, iż a) zaksięgowano mniej w dwóch wypadkach, b) nie objęto księgami kilku wypadków w piśmie szczegółowo wyliczonych; równocześnie oznajmiono płatniczce, że przeciw decyzji z 21 kwietnia 1933 może złożyć pisemne wyjaśnienia. Z tej możności zrobiła płatniczka użytek, składając pismo z 30 kwietnia 1933 i wyjaśniając w niem szczegółowo wszystkie podniesione zarzuty. W tych warunkach było obowiązkiem władzy pozwanej uzasadnić w zaskarżonem orzeczeniu, dlaczego tych wyjaśnień nie uznała za wystarczające. Zaznaczenie w zaskarżonem orzeczeniu, że wyjaśnienia płatniczki nie usunęły przytoczonych w piśmie z 21 kwietnia 1933 niedokładności i braków, świadczących o nieprawidłowości, a nawet nierzetelności ksiąg, nie czyni temu obowiązkowi zadość, tem więcej, że według wyjaśnień skarżącej nietyle starała się niedokładności usuwać, jak twierdziła, że tych niedokładności niema. Wobec tego Trybunał uznał, że ze szkodą dla skarżącej naruszono formy postępowania administracyjnego (art. 84 p. 3 rozp. o NTA).

W tym stanie rzeczy Trybunał uznał za przedwczesny zarzut, że informacyj, co do których płatniczka dała wyjaśnienia w piśmie z 30 kwietnia 1933, nie badano u źródła oraz że w aktach brak jakichkolwiek danych, uzasadniających wysokość ustalonego obrotu.

Skarga podnosi dalej zarzut ewentualny tej treści, że księgi, jeśli nawet nie odpowiadają wymogom prawidłowych ksiąg handlowych, to nie są pozbawione charakteru dowodu jako zapiski. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę przeciwstawia się temu poglądowi, twierdząc, że

w przypadku, gdy płatnik w odwołaniu kwalifikuje przedstawione przez siebie dowody jako prawidłowe księgi handlowe, władza nie ma podstawy do traktowania przedłożonego materjału jako dowodu niekwalifikowanego. Spór sprowadza się więc w tym punkcie do tego, czy władza w przypadku, jeśli płatnik powołał się w odwołaniu na dowód w postaci ksiąg handlowych, ma obowiązek rozprawienia się z tym dowodem jako zapiskami. Na to pytanie NTA odpowiedział w zasadzie twierdząco. Skoro bowiem płatnik powołał się na prowadzone przez siebie księgi handlowe, uważając je tem samem za dowód kwalifikowany w rozumieniu art. 76 ustawy o podatku przemysłowym, to w tem jego twierdzeniu mieści się także twierdzenie, że dowody te mają co najmniej charakter zapisków. Władza ma obowiązek rozprawienia się z zarzutami odwołania, ma więc w zasadzie obowiązek uzasadnienia, dlaczego ofiarowanemu dowodowi odmówiła kwalifikacji prawidłowych ksiąg handlowych, jak również dlaczego nie daje mu wiary jako zapiskom, mogącym służyć za podstawę do ustalenia obrotu. Oczywista rzecz, że nie odnosi się to do przypadku, kiedy władza uznała księgi za prawidłowe, gdyż uznawanie ksiąg za zapiski, na których można oprzeć ustalenie obrotu, jest w tym wypadku bezprzedmiotowe. Podobnie nie odnosi się to do przypadku, gdy władza uznała księgi za nieprawidłowe z powodów merytorycznych, które wskazują, że na podstawie przedstawionych dowodów nie można oprzeć ustalenia obrotu (np. z powodu niezapisania do ksiąg wszystkich zaszłości handlowych, dotyczących sprzedaży towarów). W tym bowiem przypadku księgi, materjalne nieprawidłowe, oczywiście nie mogą służyć za podstawę do ustalenia obrotu, ponieważ nie zawierają tych elementów, które według ustawy składają się na pojęcie obrotu. Odrzucenie więc dowodów jako ksiąg handlowych decyduje w tym wypadku tem samem o odrzuceniu dowodu z tych dokumentów jako zapisków i rozprawienie się z ofiarowanym dowodem jako zapiskami jest zbędne.

Nie dotyczy to natomiast przypadku, gdy ofiarowanym księgom odmówiono przymiotu prawidłowości z powodów, które nie mają wpływu na ich charakter jako zapisków, w szczególności zaś z powodów formalnych. Jeśli bowiem księgi nawet nie odpowiadają wymogom formalnym, stawianym przez prawo handlowe (np. poświadczanie ksiąg przewidziane w art. 10 kod. handl., obowiązującego w Królestwie Polskiem), to okoliczność ta nie ma z istoty swej wpływu na charakter ksiąg jako zapisków. Prowadzi to do wniosku, że w przypadku powołania się podatnika na księgi handlowe władza ma obowiązek oceny tych ksiąg jako zapisków przy ustaleniu obrotu, mimo że księgi uznano za nieprawidłowe ze względów formalnych.

W konkretnym przypadku władza uznała księgi za nieprawidłowe

z powodów merytorycznych, które, gdyby się okazały uzasadnione, przesądzałyby tem samem w sensie negatywnym o przydatności ksiąg jako podstawy przy ustalaniu obrotu; władza nie miała więc obowiązku osobnego uzasadniania odrzucenia ksiąg jako zapisków. . . .

1649.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wyjaśnienia płatnika przed komisją odwoławczą — przy podatku zryczałtowanym.

Przepis art. 90 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust.[1] **stosowany być winien także w sprawach, w których chodzi o wymiar podatku zryczałtowanego.** (Teza).

Wyrok NTA z 8 września 1936 l. rej. 10.408/34 w sprawie Ferdynanda Deutschbergera przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

. . . W rozpoznawanej sprawie nie jest sporne, iż płatnik w odwołaniu wyraził życzenie złożenia w myśl postanowienia art. 90 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.) ustnych wyjaśnień przed Komisją Odwoławczą i że nie został powiadomiony o terminie posiedzenia Komisji z 6 kwietnia 1934, na którem odwołanie jego było rozpatrywane.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę zarzut obrazy postanowienia art. 90, postawiony w skardze w związku z powyższem postąpieniem instancji odwoławczej, stara się odeprzeć powołaniem się na § 12 rozporządzenia Ministra Skarbu z 30 stycznia 1934 poz. 111 Dz. Ust., który, określając szczegółowo tryb wnoszenia odwołań i ich przedmiot, nie przewiduje, zdaniem władzy, dla podatników podatku zryczałtowanego prawa składania ustnych wyjaśnień w postępowaniu odwoławczem.

Stanowiska powyższego władzy pozwanej nie mógł NTA uznać za trafne.

Przepis bowiem art. 76 ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu poz. 110/32 Dz. Ust. zastrzegł w ust. 5 dla Ministra Skarbu prawo ustalenia w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu po wysłuchaniu opinji izb przemysłowo-handlowych i rzemieślniczych, sposobu zryczałtowania podatku, przepisów wymiarowych, poborowych, oraz termi-

[1]) Zastąpiony przez art. 108 Ordynacji Podatkowej (poz. 134/36 Dz. Ust.).

nów płatności. Z prawa tego skorzystał Minister Skarbu i wydał na zasadzie ust. 5 i 6 art. 76 ustawy normy w sprawie zryczałtowania podatku przemysłowego od obrotu dla drobnych przedsiębiorstw w rozporządzeniu z 30 stycznia 1934 poz. 111 Dz. Ust.; w szczególności zaś w § 12, na który się pozwana władza powołuje, określił termin wnoszenia odwołań, przedmiot tychże odwołań, procedurę przedstawiania odwołań i zażaleń instancji odwoławczej, wreszcie wpływ wniesienia odwołania na obowiązek płatniczy.

Przez wydanie jednak powyższego przepisu nie nastąpiła wogóle derogacja postanowień ustawy o podatku przemysłowym co do wszystkich zagadnień i kwestyj proceduralnej natury, w szczególności w postępowaniu odwoławczem.

Treść bowiem cyt. rozporządzenia wskazuje jedynie na to, iż Minister Skarbu, korzystając z delegacji ustawowej, zawartej w art. 76 ustawy, uregulował pewne kwestje proceduralne w odniesieniu do wymiaru podatku zryczałtowanego odmiennie, aniżeli to ustawa przewidywała w stosunku do wszystkich płatników, bynajmniej zaś nie zamierzał uchylić stosowania wogóle postanowień ustawy do przedsiębiorstw, podlegających zryczałtowanemu podatkowi. Podobny zamiar, a zwłaszcza, gdy chodzi o pozbawienie płatnika zapewnionego mu w samej ustawie środka obrony w postępowaniu odwoławczem, musiałby znaleźć stanowczy wyraz w samem rozporządzeniu przez kategoryczne stwierdzenie, iż do odwołań od zryczałtowanego podatku przepis art. 90 ustawy nie będzie miał zastosowania. Brak zaś takiego wyraźnego stwierdzenia w rozporządzeniu Ministra Skarbu z 30 stycznia 1934 powoduje, iż przepis art. 90 ustawy, normujący prawa płatnika składania wyjaśnień przed komisją odwoławczą w związku z wniesieniem odwołania, stosowany być winien także w sprawach, w których chodzi o wymiar podatku zryczałtowanego.

Ponadto stwierdzić należy, iż w rozpoznawanej sprawie płatnik w odwołaniu zwalczał dopuszczalność stosowania w jego przedsiębiorstwie wymiaru podatku zryczałtowanego, wychodząc z założenia, iż przedsiębiorstwo jego nie podlega tej formie opodatkowania. Wobec kwestjonowania przez płatnika wogóle obowiązku podatkowego w odrębnej formie podatku zryczałtowanego, brak uzasadnionej podstawy do zastosowania w postępowaniu odwoławczem specjalnych przepisów, obowiązujących dla płatników, opłacających podatek zryczałtowany.

Z powyższych powodów NTA uznał, iż postępowanie przed pozwaną władzą dotknięte jest istotną wadliwością, połączoną ze szkodą dla skarżącego i dlatego nie wdając się w tem stadjum postępowania w rozpatrywanie dalszych zarzutów skargi, uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1650.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wyjaśnienia płatnika przed komisją odwoławczą: Nowe zarzuty. Uprawnienia komisji odwoławczej. Skarga przewodniczącego komisji odwoławczej: Uwzględnienie przez komisję nowego zarzutu płatnika jako powód zaskarżenia.

1. Komisja odwoławcza może, załatwiając odwołanie, zmienić orzeczenie I instancji na korzyść płatnika również z powodów, na które się płatnik nie powołał, a więc uwzględnić również fakt przedawnienia, na który się płatnik skutecznie nie powołał.

2. Okoliczność, iż komisja odwoławcza uwzględniła zarzut przedawnienia prawa wymiaru, podniesiony przez płatnika dopiero na posiedzeniu komisji, nie uzasadnia skargi przewodniczącego komisji do NTA.

Wyrok NTA z 18 lutego 1935 l. rej. 2630/33 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Łodzi na orzeczenie tejże Komisji w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928 firmie „Ryszard Raschig“ w Łodzi.

... Nie jest sporne, że w danej sprawie zachodzi przedawnienie, przewidziane w art. 84 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 110/32 Dz. Ust., a jedyny zarzut skargi streszcza się w tem, że, skoro zarzut przedawnienia podniesiony został przez płatniczkę dopiero na posiedzeniu Komisji Odwoławczej, to władza orzekająca nie mogła w myśl art. 91 ustawy o podatku przemysłowym powziąć żadnej decyzji co do tego zarzutu. Skarga powołuje się na wyrok NTA z 3 czerwca 1931 l. rej. 2239/29. Otóż w tym wyroku, jak i w innych np. w wyroku z 27 listopada 1929 l. rej. 4760/27 (Zb. wyr. Nr. 208 S) Trybunał zajmował się uprawnieniami płatnika, służącemi mu z mocy art. 90 cyt. ustawy. W szczególności w tym ostatnim wyroku Trybunał ustalił zasadę prawną tej treści, że cyt. art. 90 nie daje płatnikowi prawa zgłoszenia na posiedzeniu komisji odwoławczej nowych wniosków, sprzecznych z żądaniem odwołania lub wychodzących poza nie. Widocznie więc skarżący jest zdania, że płatnikowi nie służyło prawo podniesienia zarzutu przedawnienia dopiero na posiedzeniu Komisji i że brak tego uprawnienia po stronie płatniczki rodził po stronie władzy pozwanej obowiązek pozostawienia odnośnego zarzutu bez rozpoznania. Jeżeliby nawet trafne było zapatrywanie, że płatniczka nie mogła się powołać na przedawnienie dopiero na posiedzeniu Komisji, skoro tego zarzutu w odwołaniu nie zgłosiła, to jednakże nie idzie jeszcze za tem, aby temu bra-

kowi prawa po stronie płatniczki odpowiadał obowiązek Komisji Odwoławczej pozostawienia podniesionego mimo to zarzutu bez rozpoznania. Brak prawa bowiem po stronie płatniczki rodził po stronie Komisji brak obowiązku rozpatrzenia zarzutu, ale nie rodził obowiązku nierozpatrzenia tego zarzutu w sensie pozostawienia go bez rozpoznania. Jak bowiem wynika z art. 91 ustawy o podatku przemysłowym, komisja wydaje orzeczenia na podstawie stanu faktycznego i prawnego, wynikającego z akt. Zgodnie z judykaturą Trybunału prawo to komisji obejmuje możność zmiany orzeczenia, od którego się odwołano, z tem jednem ograniczeniem, że nie może komisja sama podwyższyć podatku wymierzonego przez I instancję (art. 91 ustawy). W prawie tem mieści się więc także możność zmiany orzeczenia I instancji na korzyść płatnika również z powodów, na które się płatnik nie powołał, a więc możność uwzględnienia również faktu przedawnienia, na który się płatnik skutecznie nie powołał.

Z tych względów Trybunał uznał, że zaskarżone orzeczenie nie jest nielegalne i oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Odpowiednikiem dawnego art. 91 ustawy o podatku przemysłowym jest art. 115 Ordynacji Podatkowej (poz. 134/36 Dz. Ust.). W tym ostatnim nie powtórzono wyrazów „zależnie od stanu faktycznego i prawnego"; jest to różnica nieistotna, a zatem teza, wypowiedziana w wyroku wyżej przytoczonym, ma zastosowanie przy interpretacji art. 115 O. P.

Pokrewny jest wyrok OPA 1030/35, zaopatrzony w glosę p. Stefana Urbanowicza; wprawdzie dotyczy nie postępowania przed władzami skarbowemi, lecz postępowania administracyjnego, ale wiąże się z art. 93 prawa o post. admin., w myśl którego władza odwoławcza nie jest związana ani zakresem żądań odwołania, ani ustaleniami instancji niższej. Różnica między obydwoma wyrokami jest ta, że według wyroku OPA 1030/35 władza odwoławcza jest obowiązana wziąć pod rozwagę uzupełnienia pisemne odwołania, wniesione po terminie odwoławczym, o tyle, o ile one rozwijają i bardziej szczegółowo uzasadniają zarzuty, zawarte w samem odwołaniu.

Chcę rozważyć, czy ta ostatnia teza jest trafna oraz czy jest trafna o wiele dalej idąca teza p. Urbanowicza, według której — w razie wniesienia odwołania w terminie — władza odwoławcza jest obowiązana orzec merytorycznie o nowych zarzutach, nie zawartych w odwołaniu, a ujawnionych po upływie terminu ustawowego, wyznaczonego do wniesienia odwołania. Otóż odpowiedź twierdząca na pytania, zawarte w zdaniu poprzedniem, sprawiłaby, że nie istniałby kres, do którego strona mogłaby wstrzymywać prawomocne załatwienie sprawy. Przypuśćmy, że termin do wniesienia odwołania wynosi 30 dni i że strona w tym okresie wniosła 30 podań (codziennie jedno), z których każde zawiera jeden zarzut odwoławczy. Takie ujęcie jest zgodne z ustawą: należy je potraktować tak, jakgdyby strona wniosła przed upływem ustawowego terminu 30-dniowego tylko jedno podanie, zawierające owe 30 zarzutów. Ale wyobraźmy sobie, że przyjęliśmy tezę p. Urbanowicza i że w przypadku konkretnym strona wniosła odwołanie w przepisanym terminie, lecz następnie — po upływie owego terminu, i to już po przesłaniu akt instancji odwoławczej — wniosła podanie, w którem występuje z nowym zarzutem odwoławczym. Władza, która wydała zaskar-

żone orzeczenie, musiałaby na skutek takiego podania zażądać od władzy odwoławczej zwrotu akt, celem „zbadania konkretnych zarzutów, podniesionych“ w owem podaniu, „oceny dowodów, przedstawionych“ w tem podaniu, i ewentualnego przeprowadzenia postępowania dowodowego (art. 112 O. P.). Mogłoby to powtórzyć się kilkakrotnie. Raz bowiem dopuściwszy spóźniony zarzut odwoławczy do merytorycznego rozpatrzenia, nie znaleźlibyśmy żadnej podstawy logicznej do uchylenia się od decyzji merytorycznej w razie zastosowania przez stronę w tej samej sprawie owej procedury więcej razy. Jest też do pomyślenia, że władza odwoławcza nazajutrz po rozstrzygnięciu odwołania otrzymałaby od instancji niższej wniosek o zwrot akt z powodu nowego zarzutu odwoławczego, przedstawionego kilka dni przedtem. Władza odwoławcza musiałaby w tym wypadku uznać swoje rozstrzygnięcie za niebyłe; musiałaby to ewentualnie uczynić kilkakrotnie.

A zatem musi być kres. Jeślibyśmy byli zdania, że strona, wniósłszy odwołanie w terminie, powinna mieć prawo uzupełniania odwołania nowemi zarzutami, to i w tym wypadku ustawa musiałaby ustanowić dla nowych zarzutów jakiś kres ostateczny. Ponieważ nasze prawodawstwo nie zna takiego d r u g i e g o terminu, więc z tego wynika, że władza odwoławcza jest tylko uprawniona, lecz nie jest obowiązana rozpatrywać zarzutów, przedstawionych po obowiązującym obecnie terminie jedynym.

P. Urbanowicz oparł swą tezę wyłącznie na ust. 1 art. 85 prawa o post. admin., który głosi: „Odwołanie nie wymaga szczegółowego uzasadnienia: wystarczy, jeśli z podania strony wynika, że nie jest zadowolona z decyzji władzy i prosi o jej zmianę“. Z tego tekstu wysnuwa p. Urbanowicz dwa wnioski: 1) że władza odwoławcza, załatwiając gołe odwołanie (przewidziane w ust. 1 art. 85), „jest obowiązana z urzędu rozpoznać całokształt stanu faktycznego i prawnego sprawy i wziąć pod uwagę wszelkie nasuwające się zarzuty przeciw decyzji I instancji“ (stan prawny, wynikający z powołanego art. 85, istnieje od 15 stycznia 1936 również w zakresie O. P., mianowicie na mocy jej art. 106, którego tekst jest inny niż tekst art. 113 w poz. 346/34 Dz. Ust.), 2) że „tem bardziej“ powinna rozpoznać zarzuty, przedstawione po terminie, wyznaczonym dla wniesienia odwołania, jeśli uprzednio wniesiono odwołanie w terminie.

Stwierdzam przedewszystkiem, że przytoczony wyżej tekst art. 85 w żadnym razie nie przeciwstawia się wynikowi moich wywodów, wiążących się z koniecznością ustalenia kresu: zarówno postępowania jako całości, jako też każdego poszczególnego stadjum. Ale do takiego samego wniosku dojdziemy, analizując tekst art. 85 w oderwaniu od owych wywodów. W szczególności:

Teza p. Urbanowicza, podana wyżej pod 1), jest oczywiście trafna. Chodzi jednak o to, jakie jest jej znaczenie praktyczne, a zwłaszcza jaka jest doniosłość obowiązku rozważenia „w s z e l k i c h nasuwających się zarzutów“. Otóż to nasuwanie się zarzutów nie jest czemś objektywnem, czemś co dałoby się przyrównać np. do stanu faktycznego, ustalonego w aktach, lecz jest zjawiskiem subjektywnem, jest ściśle związane z indywidualnością urzędnika, załatwiającego odwołanie. Urzędnikowi A, załatwiającemu gołe odwołanie w Urzędzie Wojewódzkim warszawskim, nasunęły się zarzuty: „a“ i „b“. Urzędnikowi B zaś, załatwiającemu w Urzędzie Wojewódzkim kieleckim gołe odwołanie w sprawie zupełnie analogicznej, nasunął się tylko zarzut „a“. Na skutek tej różnicy strona, której sprawę rozpatrzył urzędnik A, uzyskała załatwienie korzystniejsze niż ta, której sprawę załatwił B. Otóż rzecz jasna, że jeśli urzędnik A, zanim załatwił gołe odwołanie, wniesione w terminie, co do którego nasunęły mu się zarzuty „a“ i „b“, otrzymał podanie strony, wniesione po terminie,

a zawierające zarzut „c“, to uzna również ten ostatni zarzut (który nie nasunął się sam, lecz został zzewnątrz nasunięty), jeśli uważa go za trafny; w tym bowiem wypadku zarzut „c“ działa w psychice urzędnika tak samo, jak zarzuty „a“ i „b“. Kwestja powstaje dopiero, jeśli zdaniem urzędnika zarzut „c“, przedstawiony po terminie, nie jest trafny. Zdaniem p. Urbanowicza władza odwoławcza powinna w tym wypadku umotywować, dlaczego nie uwzględniła zarzutu „c“. Zdaniem mojem władza odwoławcza może tak postąpić, lecz nie musi: może poprzestać na oświadczeniu, że pomija zarzut „c“ jako spóźniony. Skoro nie można wziąć za złe urzędnikowi B, że nie wziął pod rozwagę zarzutu „b“, który mu na myśl nie przyszedł, więc nie można też dopatrzeć się nieprawidłowości w tem, że nie rozpatrzył merytorycznie tezy „c“, przedstawionej po terminie, której trafności nie uznaje, która więc nie stała się częścią składową jego psychiki.

Doniosłość praktyczna powyższej różnicy zdań jest dwojaka: a) zaniechanie motywacji co do zarzutu spóźnionego upraszcza postępowanie, b) strona nie może z zarzutem spóźnionym, a przez władzę odwoławczą pominiętym, wystąpić w postępowaniu przed NTA, gdy natomiast służyłoby jej prawo zaskarżenia orzeczenia władzy odwoławczej na podstawie zarzutu spóźnionego, gdyby o nim władza odwoławcza orzekła merytorycznie.

Achilles Rosenkranz

1651.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Elektrownie — kategorja świadectwa przemysłowego[1]).

Stosowanie przepisu § 100 rozp. wykon. z 8 sierpnia 1925 poz. 560 Dz. Ust. do ustawy o podatku przemysłowym nie jest pozostawione swobodnemu uznaniu władz skarbowych. (Teza).

Wyrok NTA z 17 marca 1936 l. rej. 762/34 w sprawie Jerzego Sobotowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie świadectwa przemysłowego na r. 1931.

Włodzimierz Kałuba, Jerzy Sobotowski i Edward Chmielewski prowadzili w r. 1931 w Pińczowie przedsiębiorstwo elektrowni za świadectwem przemysłowem VIII kat. przem. Orzeczeniem karnem z 30 grudnia 1931 nałożył Urząd Skarbowy w Pińczowie na wymienionych obowiązek dopłaty różnicy między ceną świadectwa VIII kat. a ceną świadectwa III kat. w sumie 1996 zł oraz ukarał ich grzywną w kwocie 1996 zł. Wniesionego od orzeczenia odwołania nie uwzględniła Komisja Odwoławcza

---

[1]) Por. glosę Fr. Szafrana OPA 1112/35.

orzeczeniem z 28 września 1933. Na to orzeczenie wniesiona została przez Sobotowskiego skarga do NTA, który rozważył, co następuje:

...Skarga zarzuca, że elektrownia, o którą chodzi, podpada pod przepis rozporządzenia wykonawczego poz. 560/25 Dz. Ust. (§ 100). Otóż, jak to wynika z odpowiedzi na skargę, władza pozwana interpretuje ten przepis prawa w ten sposób, że władza może zaliczyć daną elektrownię do tej kategorji świadectwa, jaka odpowiada ilości zatrudnionych robotników, ale że tego nie musi uczynić, że więc ten przepis ma wówczas zastosowanie, jeśli przedsiębiorca w myśl art. 94 ustawy o podatku przemysłowym wniesie odpowiednią prośbę, która przez Ministerstwo Skarbu będzie przychylnie załatwiona. Jednak treść cyt. § 100 nie wskazuje na to, aby zastosowanie go mogło mieć miejsce dopiero drogą art. 94 ustawy. Wobec tego uznać należy, że zastosowanie cyt. § 100 należy do właściwych władz wymiarowych. Pozostaje do rozstrzygnięcia kwestja, czy władza na podstawie cyt. § 100 ma prawo zaliczyć elektrownię do kategorji niższej niż trzecia, czy też ma obowiązek to uczynić w przypadku, kiedy strona tego się domaga, a zachodzą przedmiotowe warunki, przewidziane w tym przepisie. I w tym punkcie Trybunał nie mógł podzielić poglądu władzy pozwanej. Wprawdzie bowiem omawiany przepis używa wyrażenia „mogą być zaliczone", lecz gdyby rozporządzenie interpretować w ten sposób, że ulga uzależniona jest wyłącznie od uznania władzy skarbowej, to weszłoby się w kolizję z konstrukcją ustawy odnośnie do wykonania przez płatnika obowiązku podatkowego. Płatnik ma mianowicie obowiązek wykupienia świadectwa (art. 30), którego cenę, a więc i kategorję przedsiębiorstwa sam musi określić (art. 34) pod rygorem, że na wypadek nabycia świadectwa niewłaściwego narazi się na postępowanie karne (art. 98). W konkretnej sprawie ma to tem więcej zastosowanie, że chodzi tu właśnie o postępowanie karne. Skoro płatnik na podstawie ustawowego obowiązku sam przy wykupieniu świadectwa zalicza swój zakład do odnośnej kategorji i skoro rozporządzenie nie podkreśla wyraźnie, że możność zaliczenia elektrowni do kategorji według ilości robotników zależy wyłącznie od uznania władzy skarbowej, to nic nie przemawia za tem, aby płatnikowi odebrać tę możność, ileże w przeciwnym razie przepis rozporządzenia nie miałby dla płatnika prawie żadnego praktycznego znaczenia. W konkluzji więc przyjąć trzeba, że rozporządzenie uzależnia zaliczenie elektrowni do innej kategorji niż trzecia od kryterjów rzeczowych.

Co się tyczy merytorycznej strony sporu, to skarga zarzuca jedynie, że władza nie przeprowadziła żadnych dochodzeń dla stwierdzenia prymitywności elektrowni. Władza — w odpowiedzi na skargę — z jednej strony podnosi, że tego rodzaju zarzut nie był zawarty w odwołaniu, z dru-

giej zaś, że badanie takie było zbędne wobec ustaleń protokółu z 30 października 1931. Co się tyczy ekscepcji pierwszej, to zauważyć należy, że w odwołaniu skarżący uznawał za swoje przeoczenie okoliczność, że nie zwrócił się do Urzędu Skarbowego o powołanie specjalnej komisji rzeczoznawców dla zakwalifikowania elektrowni do rzędu małych, a zadowolił się wyjaśnieniem z 25 stycznia 1932, na które zresztą powołuje się w odwołaniu. W tym związku zarzut skargi należy rozumieć jako zarzut wadliwości postępowania z tego powodu, że władza nie wyjaśniła, dlaczego elektrowni nie uznała za małą względnie prymitywną, skutkiem czego niesposób przyjąć, że został on podniesiony dopiero w skardze. Skutkiem tego władza miała obowiązek wyjaśnić w zaskarżonej decyzji, dlaczego jej zdaniem elektrownia nie odpowiada warunkom § 100 rozp. wykon. z 8 sierpnia 1925. Gdy zaś tego nie uczyniła, Trybunał uznał, że ze szkodą dla skarżącego naruszone zostały formy postępowania administracyjnego i uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1652.

PODATEK OD KAPITAŁÓW I RENT.

Rachunki on'callowe.

Istotną cechą specjalnego rachunku bieżącego (on'call) w rozumieniu art. 2 p. 6 ustawy o podatku od kapitałów i rent (poz. 517/20 Dz. Ust.) jest prawo wierzyciela żądania spłaty udzielonego kredytu na zawołanie. (Teza).

Wyrok NTA z 10 września 1936 l. rej. 10.586/34 w sprawie firmy: „Vereinsbank Tczew Bank Spółdzielczy z ogr. odp." w Tczewie przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku od kapitałów i rent za IV kwartał 1932 i za rok 1933.

Orzeczeniem z 24 lipca 1934 Urząd Skarbowy w Tczewie wymierzył skarżącej firmie podatek od kapitałów i rent od specjalnych rachunków bieżących za IV kwartał 1932 i za kwartały I do IV 1933 w kwocie 3.948,08 zł.

W odwołaniu Bank zarzucił, że w myśl art. 2 p. 6 ustawy z 20 lipca 1920 poz. 517 Dz. Ust. podatkowi od kapitałów i rent podlegają jedynie specjalne rachunki bieżące (on'callowe), zabezpieczone przez złożenie papierów wartościowych lub w inny sposób. Istotą tych rachunków jest, że

dłużnik jest obowiązany na każde zawołanie zapłacić dług, wynikający z rachunku. Jeżeli zaś chodzi o rachunki, co do których istnieje umowa z dłużnikiem co do spłaty długu w oznaczonych ratach, to rachunek taki nie jest on'callowym i nie podlega opodatkowaniu. Takie właśnie rachunki, prowadzone przez Bank pod nazwą „pożyczki amortyzacyjne", zostały obłożone spornym podatkiem, wobec czego wymiar podatku nie ma ustawowego oparcia.

Z protokółu badania ksiąg handlowych Banku wynika, że rachunki pod nazwą „pożyczki amortyzacyjne" powstały w ten sposób, że zadłużenie z tytułu rachunku bieżącego zostało na podstawie umowy pomiędzy Bankiem a dłużnikiem przekształcone na pożyczkę amortyzacyjną, spłacalną w oznaczonych ratach.

Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniła wniesionego odwołania w części, dotyczącej opodatkowania t. zw. pożyczek amortyzacyjnych, powstałych z rozłożenia na raty zadłużenia z tytułu zabezpieczonego rachunku bieżącego.

Skarga na powyższe orzeczenie zarzuca obrazę art. 2 p. 6 ustawy o podatku od kapitałów i rent, przyczem stoi na stanowisku, że w myśl powyższego przepisu ustawy nie podlegają opodatkowaniu pożyczki amortyzacyjne, chociażby zabezpieczone, przy których klient nie ma możności podejmowania gotówki w dowolnych terminach ze specjalnego rachunku bieżącego, lecz ogranicza się do spłaty zadłużenia w określonych terminach.

NTA rozważył, co następuje:

Według art. 2 p. 6 ustawy o podatku od kapitałów i rent (poz. 517/20 Dz. Ust.) podatkowi temu podlegają specjalne rachunki bieżące (on'callowe), zabezpieczone przez złożenie papierów wartościowych lub w jakikolwiek inny sposób, otwarte w państwowych, publicznych lub prywatnych instytucjach kredytowych oraz domach bankowych. W rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że skarżący Bank jest instytucją kredytową w rozumieniu powyższego przepisu ustawy oraz jest poza sporem, że obłożone spornym podatkiem rachunki są zabezpieczone. Istotę sporu stanowi zagadnienie, co należy uważać za specjalny rachunek bieżący (on'callowy) oraz czy obłożone spornym podatkiem rachunki trafnie władze skwalifikowały jako specjalne rachunki bieżące (on'callowe). Otóż z istoty rzeczy oraz z praktyki stosowanej w instytucjach kredytowych wynika, że przy rachunku bieżącym tak po stronie „winien", jak i po stronie „ma" tego rachunku, na podstawie umowy, istniejącej pomiędzy klientem a instytucją kredytową, może w zasadzie w dowolnych terminach następować zmiana przez podejmowanie gotówki względnie dawanie zleceń wypłaty ze strony klienta oraz przez dokonywanie wypłat przez tegoż klienta

względnie na jego rachunek. Rachunek taki podlega opodatkowaniu jako on'callowy tylko wtedy, gdy z jednej strony jest zabezpieczony, z drugiej zaś strony, gdy wierzyciel jest uprawniony żądać spłaty długu na zawołanie. Dopiero bowiem obie te cechy razem nadają takiemu rachunkowi charakter specjalnego rachunku bieżącego w rozumieniu omawianej ustawy. Nie podlegają zatem na podstawie art. 2 p. 6 ustawy o podatku od kapitałów i rent opodatkowaniu kredyty, udzielone klientom przez instytucje kredytowe, przy których na podstawie umowy pożyczki instytucja kredytowa stawia dłużnikowi do dyspozycji tylko sumę udzielonego kredytu, klient zaś ogranicza się do dysponowania tą sumą i do spłaty zaciągniętego zobowiązania dłużnego w terminach, oznaczonych umową o pożyczkę. W tym ostatnim bowiem przypadku nie ma miejsca umowa o otwarcie specjalnego rachunku bieżącego, lecz o zwykłą, chociażby zabezpieczoną pożyczkę.

W rozpoznawanej sprawie w związku z zarzutami odwołania władza pozwana była obowiązana zbadać przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia, jaki stosunek umowny istniał w miarodajnych okresach pomiędzy skarżącym Bankiem a klientami, których rachunki zostały obłożone spornym podatkiem, i stosownie do wyniku dochodzeń zająć stanowisko w zaskarżonem orzeczeniu. Zaznacza się przytem, iż fakt powstania zobowiązania dłużnego z dawnego specjalnego rachunku bieżącego musi pozostać bez wpływu na ocenę obowiązku uiszczenia podatku, o ile w miarodajnym okresie na podstawie umowy taki rachunek bieżący już nie istniał, a istniało tylko inne zobowiązanie dłużne. Ponieważ władza pozwana nie zbadała w świetle umów istoty stosunków, jakie istniały między skarżącym Bankiem a jego klientami, których rachunki zostały obłożone spornym podatkiem, oraz nie poddała ocenie obowiązku uiszczenia podatku od tych rachunków w świetle powyższej wykładni obowiązujących przepisów prawnych — należało postępowanie w rozpoznawanej sprawie uznać za wadliwe.

Z uwagi na powyższe NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na podstawie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1653.

CŁO.

Niedobory celne — zmiana przepisów w czasie między orzeczeniem I a II instancji; sprostowanie określenia jakości towaru mimo braku towaru i próbek.

1. **Obowiązek wyrównania niedoboru celnego powinien być oce-**

niany także przez władzę odwoławczą według przepisów rozporządzenia o postępowaniu celnem z 4 października 1933, jeżeli ono obowiązywało w dacie stwierdzenia niedoboru i dokonania dodatkowego wymiaru cła.

2. Brak towaru i jego próbek nie wyklucza jeszcze żądania na zasadzie § 7 cyt. rozporządzenia o postępowaniu celnem wyrównania niedoboru celnego, powstałego wskutek mylnego określenia przy odprawie jakości towaru.

Wyrok NTA z 29 kwietnia 1936 l. rej. 1774/35, 1775/35 i 4758/35 w sprawie firmy: Polskie Linje Lotnicze „Lot" Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie opłaty celnej.

Skarżąca firma ocliła w Urzędzie Celnym w Warszawie 7 i 19 października 1933 oraz 4 grudnia 1933 według wyników rewizji Nr. 1237, 1279 i 1602 przesyłki, zawierające skórki futrzane, określone w fakturach, wystawionych w języku francuskim, bądź to jako „ragondins natur." bądź też „nutrias". Towar ten w pierwszych dwóch wypadkach zakwalifikowany został przez Urząd Celny jako „skóry futrzane, osobno niewymienione", względnie jako „skóry futrzane małp, wyprawione" i oclony według poz. 56 p. 5 lit. b taryfy celnej z 1924 r., w trzecim zaś wypadku jako „skóry futrzane, wyprawione, niebarwione" i oclony według poz. 522 p. 2 lit. a taryfy celnej z 1932 r.

Przy kontroli dokumentów Dyrekcja Ceł w Warszawie stwierdziła, że towar, określony nazwą „ragondins" względnie „nutrias", stanowi skórki bobra błotnego i jako taki podlega ocleniu według poz. 56 p. 2 lit. b taryfy celnej z 1924 r. względnie według poz. 519 p. 2 lit. a taryfy celnej z 1932 r. W związku z powyższem Urząd Celny nakazami płatniczemi z 11 i 18 czerwca 1934 wezwał skarżącą firmę do uiszczenia niedoborów celnych od wszystkich trzech przesyłek.

Odwołań, w których strona zarzucała brak podstawy do zmiany wyniku rewizji, gdyż sama nazwa fakturowa towaru w języku obcym nie może stanowić dostatecznej podstawy do zakwalifikowania oclonych skórek jako skórek „bobra błotnego", nie uwzględniło Ministerstwo Skarbu w porozumieniu z Ministerstwem Przemysłu i Handlu orzeczeniami z 7 grudnia 1934 oraz z 16 kwietnia 1935 z tem uzasadnieniem, że towar, oznaczony w fakturach nazwą „ragondins" względnie ‚nutrias", stanowi według powołanych w tych orzeczeniach słowników naukowych (niemieckich i rosyjskich) oraz literatury fachowej niemieckiej skórki futrzane bobrów błotnych (myopotamus coipus), podlegające ocleniu, jako wyprawione, według poz. 56 p. 2 lit. b taryfy celnej z 1924 r. względnie według poz. 519 p. 2 lit. a taryfy celnej z 1932 r.

Orzeczenia te zaskarżyła firma do NTA trzema odrębnemi skargami, w których podnosi zarzut obrazy art. 121 i 136 rozporządzenia o prawie celnem poz. 610/33 Dz. Ust. oraz zarzut wadliwości postępowania z powodu ustalenia gatunku towaru i jego taryfowej przynależności jedynie na podstawie treści faktur bez zbadania samego towaru, nadto także zarzut obrazy „zasady i ducha taryfy celnej".

Rozpoznając powyższe skargi łącznie ze względu na analogiczny stan faktyczny i prawny oraz tożsamość stron, NTA rozważył, co następuje:

Zarzut obrazy rozporządzenia o prawie celnem poz. 610/33 Dz. Ust. uzasadniają skargi tem, że zaskarżone orzeczenie w punkcie, dotyczącym obowiązku uiszczenia niedoboru, oparła władza na wygasłem już w chwili rozpatrywania odwołań rozporządzeniu o postępowaniu celnem z 14 marca 1930 poz. 276 Dz. Ust., a mianowicie na jego § 7, zamiast na obowiązującem wówczas rozporządzeniu o prawie celnem z 7 października 1933.

Spór w tym punkcie sprowadza się zatem do pytania, według jakich przepisów w konkretnych przypadkach ma być oceniane uprawnienie władzy do dodatkowego wymiaru należności celnych, czy według postanowień § 7 obowiązującego w dacie stwierdzenia niedoboru i dokonania dodatkowego wymiaru rozporządzenia o postępowaniu celnem z 4 października 1933 poz. 552 Dz. Ust. (skarga cytuje mylnie rozporządzenie z 14 marca 1930 poz. 276 Dz. Ust.), czy też według przepisów rozporządzenia o prawie celnem z 7 października 1933, które weszło w życie z dniem 30 października 1934 i obowiązywało już w chwili rozstrzygania odwołań.

Trybunał, zgodnie ze swą judykaturą, wyszedł z założenia, że instancja odwoławcza obowiązana była zbadać, czy i o ile w świetle zarzutów odwołania słuszne jest orzeczenie I instancji, wydane przy zastosowaniu przepisów, obowiązujących w chwili wydania tego orzeczenia. Jeśli więc władza pozwana obowiązek strony skarżącej do wyrównania niedoborów celnych oparła na obowiązującem w chwili stwierdzenia niedoborów i wydania orzeczenia I instancji przepisie rozporządzenia o postępowaniu celnem, to nie dopuściła się przez to zarzucanej obrazy prawa.

Wadliwości postępowania dopatrują się skargi w tem, że ustalenie gatunku towaru i jego taryfowej przynależności nastąpiło jedynie na podstawie treści faktur bez zbadania samego towaru. Zbadanie towaru względnie jego próbek nie było atoli w konkretnych przypadkach możliwe, skoro stwierdzenie omyłki przy ustaleniu jakości towaru nastąpiło dopiero przy kontroli dokumentów przez Dyrekcję Ceł, już po wydaniu towaru do wolnego obrotu bez zatrzymania próbek. Nie wynika z tego atoli, aby w tych wypadkach wynik rewizji przesądzał już ostatecznie kwestję ustalenia ja-

kości towaru, gdyż w takim razie wypływające z § 7 rozporządzenia o postępowaniu celnem prawo władzy do wyrównywania różnic w należnościach celnych z powodu zaszłej pomyłki, nie mogłoby być zrealizowane. W braku zatem towaru względnie jego próbek może w zasadzie władza nadzorcza przy wykonywaniu przysługującego jej prawa kontroli nad prawidłością dokonanych odpraw celnych oprzeć się na treści deklaracji celnej i dołączonych do niej przez samą stronę dokumentów handlowych. Nie odbiera to oczywiście stronie, mającej za sobą ustalenia faktyczne urzędu celnego, dokonane przy odprawie celnej, prawa dowodzenia, że dokonane jako podstawa dodatkowego wymiaru określenie jakości towaru na podstawie treści dokumentów handlowych nie jest zgodne z istotnym stanem rzeczy. W szczególności skoro strona zarzucała, że podane w fakturze w języku obcym określenie towaru nie oznacza tej jakości, jaką przyjęła władza, to z uwagi na okoliczności sprawy władza pozwana, opierając swoją kwalifikację spornego towaru wyłącznie na terminologji naukowej, obowiązana była przed wydaniem zaskarżonych orzeczeń dać stronie możność obrony w tym kierunku, że użyte w dokumentach handlowych określenie towaru oznacza coś innego, niż to wynika z terminologji naukowej.

W uchybieniu temu obowiązkowi dopatrzył się NTA istotnej wadliwości postępowania i z tego powodu uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Omawiane orzeczenie NTA potwierdza raz jeszcze zapatrywanie, że wyrównywanie niedoborów celnych może opierać się na przepisach celnych obowiązujących w chwili stwierdzenia (wykrycia) niedoboru, a nie na przepisach obowiązujących w chwili wydawania orzeczenia II instancji. Dodajmy od siebie, że te same przesłanki przemawiają za przyjęciem poglądu dalej idącego, a mianowicie, że zastosowanie dawnych przepisów celnych może mieć miejsce również w przypadkach powstania niedoborów celnych pod rządem dawnych przepisów, jeżeli wykryto je i wystosowano do strony wezwanie płatnicze I instancji przed upływem przewidzianego w dawnych przepisach terminu przedawnienia.

Żarówno wyrażony w omawianem orzeczeniu pogląd NTA, jak pogląd dalej idący (zgodny zresztą z motywami innych wyroków NTA, np. z 24 listopada 1933 l. rej. 7806/30) znajdują uzasadnienie w tej okoliczności, że nowe przepisy celne (prawo celne z 1933 r., obowiązujące od 30 października 1934) nie zawierają przepisów przejściowych, któreby wyjaśniały, jakie normy prawne należy stosować do przypadków, które zaistniały w okresie obowiązywania dawnych przepisów, a są rozstrzygane w drodze odwoławczej w czasie obowiązywania przepisów nowych. Powodując powstanie danego przypadku (faktu), strona liczyła się z istniejącemi wówczas przepisami i konsekwencjami tych przepisów.

Drugim, zasługującym na uwagę w omawianem orzeczeniu NTA, momentem jest uznanie prawa władzy celnej do przyjmowania takiej lub innej taryfowej (celnej) jakości towaru już po wydaniu go do wolnego obrotu, a to na podstawie treści deklaracji celnej i dokumentów handlowych (rachunków), dołączonych do deklaracji przez stronę. Istotnie, w przeciwnym przypadku przewidziane w § 7 dawnego rozpo-

rządzenia o postępowaniu celnem uprawnienie władzy do wyrównywania różnic w należnościach celnych nawet po wydaniu towaru do wolnego obrotu, nie mogłoby być zrealizowane, gdyż jedyną podstawę do wykrycia niedoboru i skorzystania z uprawnień § 7 mogą tu dać dokumenty celne.

W wyroku swoim NTA nie rozpatrzył trzeciego zarzutu, postawionego przez stronę skarżącą (jakkolwiek o nim wspomniał na wstępie), a mianowicie, że orzeczenie Ministerstwa Skarbu obraża samą zasadę i ducha taryfy celnej, ponieważ posiłkuje się terminologją naukową, gdy nomenklatura taryfy „opiera się na pojęciach handlowych i przemysłowych". Ten zarzut jest nietrafny, bowiem nazwy handlowe, jako potoczne i zmienne, często nawet nieścisłe i mające znaczenie tylko lokalne, nie mogą być podstawą taryfy celnej, stanowiącej prawo ogólnie obowiązujące w kraju, a nawet wkraczające w dziedzinę stosunków międzynarodowych.

Ciekawe jest zakończenie wyroku. Oto odrzuciwszy dwa zarzuty skargi, a nie rozpatrzywszy trzeciego — NTA uchylił jednak zaskarżone orzeczenie, dopatrując się w niem naruszenia form postępowania administracyjnego ze szkodą skarżącego, ponieważ władza pozwana nie dała stronie przed wydaniem orzeczeń możności obrony w tym kierunku, że użyte w dokumentach handlowych określenie towaru („ragondins" lub „nutrias") ma inne znaczenie, niż to wynika z terminologji naukowej.

Na czem ma polegać dalsza obrona strony i dalszy spór, skoro argumenty („terminologiczne") zostały wyczerpane w toku postępowania odwoławczego, a towaru nie można już zbadać? W każdym razie NTA stawia tu zasadę dbałości o możność wyczerpania przez stronę wszelkich argumentów i dowodów przed instancjami administracyjnemi i daje w sposób pośredni wskazówkę, że władze administracyjne powinny były niejako dopuścić i pogłębić badanie sprawy przy udziale strony.

Należy nadmienić, że nowe przepisy celne (prawo celne) nie dają już podstawy do wyrównywania tego typu niedoborów celnych po wydaniu towaru do wolnego obrotu, że zatem tego rodzaju spory z powodu jakości towaru, w pewnym stopniu akademickie, bo prowadzone bez możności zbadania objektu, prawdopodobnie nie powtórzą się.

St. Fr. Królikowski

1654.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Prawo do zasiłku pogrzebowego.

Prawo do zasiłku pogrzebowego, przewidzianego w art. 30-a rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł. poz. 911/27 i 347/34 Dz. Ust. dla osoby, która, nie mając prawa do świadczeń emerytalnych po zmarłym ubezpieczonym, poniosła koszty jego pogrzebu, nie jest uzależnione od tego, by po zmarłym ubezpieczonym wogóle nie pozostała żadna osoba, uprawniona do powyższych świadczeń. (Teza).

Wyrok NTA z 2 października 1936 l. rej. 6690/35 w sprawie Zakładu Ubez-

pieczeń Społ. w Warszawie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie zasiłku pogrzebowego.

Zakład Ubezpieczeń Społ. decyzją z 16 kwietnia 1935, powołując się na art. 30-a rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911/27, 229/33 i 347/34 Dz. Ust., oddalił roszczenie Stefanji B. o zasiłek pogrzebowy z tytułu pokrycia kosztów pogrzebu ubezpieczonego ś. p. Józefa K. W uzasadnieniu tej decyzji Zakład wskazał, że po zmarłym pozostały żona i dzieci, które to osoby, a przedewszystkiem żona, posiadają uprawnienia do świadczeń ze strony Zakładu. Na skutek odwołania Stefanji B. Komisarz Rządu na m. st. Warszawę decyzją z 30 lipca 1935 uchylił powyższą decyzję Zakładu. Ministerstwo Opieki Społ. orzeczeniem z 8 października tegoż roku decyzję Komisarza Rządu utrzymało w mocy.... Na to orzeczenie Zakład Ubezpieczeń Społ. wniósł skargę.

...NTA, rozpatrując skargę, rozważył, co następuje:

Art. 30-a rozporządzenia o ubezp. prac. umysł. opiewa, że prawo do zasiłku pogrzebowego przysługuje osobie, która, nie mając prawa do świadczeń emerytalnych po zmarłym ubezpieczonym, udowodni, iż poniosła koszty pogrzebu ubezpieczonego.

Z tego brzmienia wynika, że postanowienie, objęte art. 30-a, ma charakter samodzielnego przepisu, określającego kwalifikacje osoby, uprawnionej do wspomnianego zasiłku, w sposób bezpośredni i wyczerpujący, przyczem uprawnienia tej osoby uzależniono tylko od warunków, którym ona ma odpowiadać. Co do uprawnień innych osób, co do obowiązku ponoszenia kosztów pogrzebu zmarłego ubezpieczonego i co do osób do tego zobowiązanych — w powyższem postanowieniu, wbrew wywodom skargi, ani bezpośrednio, ani pośrednio żadnej niema wzmianki. Wobec tego kwestja, czy taki obowiązek obciąża inne osoby, a nawet, czy obciąża on osobę, która koszty poniosła, nie ma znaczenia istotnego przy ocenie jej prawa do zasiłku, o którym mowa.

W tych warunkach bezprzedmiotowe jest powoływanie się strony skarżącej na zasady prawa cywilnego, dotyczące kosztów pogrzebu i osób obowiązanych do ponoszenia tych kosztów, ustawodawca bowiem, wprowadzając do rozporządzenia o ubezpieczeniu pracowników umysłowych powyższe kategoryczne postanowienie, najwidoczniej wychodził z założenia, że, skoro osoby, uprawnione do świadczeń emerytalnych po zmarłym ubezpieczonym, kosztów jego pogrzebu nie pokryły, to bez względu na to, czy mogły one koszty te pokryć, uważał ze względów zasadniczych za słuszne i celowe zapewnienie zwrotu przez Zakład tych kosztów osobie, która je faktycznie poniosła.

Przeciwne zapatrywanie skarżącego Zakładu, jakoby ustawodawca

prawo do zasiłku, o którym mowa, uzależniał od tego, by w danym wypadku nie było osób uprawnionych do świadczeń emerytalnych, jak również zapatrywanie, że wspomniany zasiłek ma takiż charakter zastępczy w stosunku do świadczeń, wymienionych w p. 1—5 art. 15, jak i przewidziana w p. 6 tegoż artykułu jednorazowa odprawa, nie znajdują żadnego oparcia w brzmieniu powyższego przepisu.

W związku z tem chybione są wywody skargi co do wyjątkowego charakteru zasiłku pogrzebowego, co do kalkulacji na zasadach matematyki ubezpieczeniowej, na której oparte są świadczenia z tytułu ubezpieczenia pracowników umysłowych, jak również co do pozostawienia w dowolnej sferze działania interesowanych osób możliwości tworzenia podstawy do zasiłku. Brzmienie przepisów o ubezp. prac. umysł. nie daje podstawy do twierdzenia, by ustawodawca nie miał na względzie powyższych momentów, a mimo to co do nich żadnych zastrzeżeń nie poczynił, wskazując tem samem, że znaczenie decydujące przywiązywał do innych momentów.

Kierując się temi rozważaniami Trybunał skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

1655.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Przedawnienie roszczeń o świadczenia.

Terminy przedawnienia, zakreślone w ust. 2 art. 56 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł. poz. 911 Dz. Ust. nie mogą być przez władze restytuowane. (Teza).

Wyrok NTA z 3 stycznia 1936 l. rej. 1398/33 w sprawie Erwina Stanisława Poppera przeciw Komisarjatowi Rządu m. st. Warszawy w przedmiocie zasiłku z Z. U. P. U.

...Rozporządzenie o ubezp. prac. umysł. z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. w p. 3 ust. 1 art. 56 głosi, że prawo do świadczeń, przewidzianych w tem rozporządzeniu, ustaje przez przedawnienie, a w ust. 2 tegoż artykułu określa dokładnie terminy przedawnienia roszczeń o poszczególne świadczenia, stanowiąc między innemi, że roszczenie o zasiłek w razie braku pracy przedawnia się z upływem 6 miesięcy, poczynając od chwili powstania uprawnienia do tego świadczenia, za jaką należy uwa-

żać — jak to już orzekł NTA w wyroku z 20 stycznia 1931 l. rej. 6926/29 (Zb. wyr. Nr. 340 A) — dzień utraty zajęcia. Z przytoczonych postanowień wynika, że prawo do świadczeń przewidzianych w cytowanem wyżej rozporządzeniu wogóle i w szczególności prawo do zasiłku w razie braku pracy, o jakie w danym wypadku chodzi, jest prawem czasowem, t. zn. ograniczonem ściśle określonym terminem, w ciągu którego tylko może być zrealizowane, skutkiem czego wygasa ono automatycznie z upływem oznaczonego terminu niezależnie od tego, czy zostało ono przez osobę uprawnioną zrealizowane. Zakreślone więc w ust. 2 art. 56 rozporządzenia terminy przedawnienia roszczeń o świadczenia, w tem rozporządzeniu przewidziane, a w szczególności 6-miesięczny termin przedawnienia roszczenia o zasiłek w razie braku pracy, jako terminy prawa materjalnego, co do których ustawa żadnego wyjątku w danym kierunku nie przewiduje, nie mogą być po upływie ich przez władzę administracyjną restytuowane. Wobec tego kwestja przyczyn, które spowodowały, że skarżący nie zgłosił względnie nie mógł zgłosić omawianego roszczenia w ustawowym terminie, jest zupełnie obojętna dla sprawy, a zatem pominięcie tych przyczyn, względnie zaniechanie przez władzę pozwaną przeprowadzenia zaofiarowanych przez skarżącego celem ustalenia tych przyczyn dowodów nie może być poczytywane w tym wypadku za naruszenie form postępowania administracyjnego ze szkodą dla skarżącego. Skoro zaś skarżący sam przyznaje, że roszczenie o zasiłek z powodu braku pracy zgłosił po upływie terminu zakreślonego w ust. 2 art. 56, to w oddaleniu tego roszczenia z powodu przedawnienia na zasadzie p. 3 ust. 1 art. 56 NTA nie dopatrzył się również zarzucanej w skardze obrazy prawa i oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1656.

SPRAWY ROLNE.

Osadnictwo wojskowe: Odebranie nadanego gruntu wskutek nieosiedlenia się lub niezagospodarowania się w terminie.

W przypadkach, w których działka została oddana osadnikowi w posiadanie jeszcze przed wejściem w życie ustawy z 14 marca 1932, uzupełniającej przepisy o nadaniu ziemi żołnierzom W. P., terminy z art. 6 ust. 1 uzupełniającej ustawy mogą płynąć dopiero od chwili wejścia w życie tej ustawy; wystarczy, iż tak liczony termin upłynął przed rozstrzygnięciem przez instancję odwoławczą odwołania od uchwały o odebraniu nadanego gruntu.

Wyrok NTA z 8 listopada 1935 l. rej. 7930/33 w sprawie Bronisława Niemczyka przeciw Okręgowej Komisji Ziemskiej w Grodnie w przedmiocie usunięcia skarżącego z nadanej działki gruntu.

Powiatowy Komitet Nadawczy w Grodnie uchwałą z 20 stycznia 1928 postanowił, w myśl ustawy o nadaniu ziemi żołnierzom W. P. z 17 grudnia 1920 poz. 18/21 Dz. Ust., nadzielić Bronisława Niemczyka działką ziemi Nr. 4 z maj. Jatwiesk Mały w powiecie grodzieńskim, o obszarze 12 ha. Niemczyk został protokólarnie wprowadzony w posiadanie omawianej działki 21 lutego 1928.

Na podstawie dokonanej 19 września 1932 lustracji nadanej Niemczykowi ziemi, którą to lustracją ustalono, że osadnik nie osiedlił się na działce i nie zagospodarował, Powiatowy Komitet Nadawczy w Grodnie uchwałą z 20 września 1932 pozbawił Niemczyka nadziału.

Wniesionego przez Niemczyka odwołania od powyższej uchwały Okręgowa Komisja Ziemska w Grodnie nie uwzględniła z tego powodu, że art. 6 ustawy z 17 grudnia 1920 poz. 18/21 Dz. Ust. w brzmieniu, ustalonem ustawą z 14 marca 1932 poz. 335 Dz. Ust., przewiduje termin roczny na osiedlenie się i termin trzyletni na zagospodarowanie się od daty wprowadzenia osadnika w posiadanie działki, którego odwoławca Niemczyk nie dotrzymał, i orzeczeniem z 31 lipca 1933 zaskarżoną uchwałę utrzymała w mocy.

Na powyższe orzeczenie Niemczyk wniósł skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Przedewszystkiem NTA zajął się podniesionym przez zastępcę skarżącego na rozprawie wywodem, że ustawa z 14 marca 1932 poz. 335 Dz. Ust. dotyczy tylko tych osadników, którym działki nadano z zapasu ziemi, utworzonego tą ustawą, i że przeto art. 6 tej ustawy nie odnosi się do gruntów, o których mowa w poprzedniej ustawie z 17 grudnia 1920 poz. 17/21 Dz. Ust. Zarzut ten jednak uznał Trybunał za nieuzasadniony. Ustawa z 14 marca 1932, jak z treści jej przepisów wynika, poza rozszerzeniem zapasu ziemi, przeznaczonego na osadnictwo wojskowe, rozwija przepisy poprzednich ustaw z 17 grudnia 1920. Niczem nieuzasadnione bowiem byłoby stosowanie innego trybu postępowania w stosunku do osadników, którym ziemię nadano z zapasu, przewidzianego w ustawie z 17 grudnia 1920 poz. 17/21 Dz. Ust., a innego w stosunku do tych, którym nadano ziemię z zapasu, wymienionego w art. 1 nowej ustawy z 14 marca 1932. Potwierdza to stanowisko również uzasadnienie urzędowe do projektu ustawy z 14 marca 1932, wniesionej do Sejmu i uchwalonej zgodnie z tym projektem, w którem wyjaśniono, że postanowienia ustawy stanowią uzupełnienie niektórych luk w ustawodawstwie, ujawnionych w dotychczasowej

praktyce, i nie zawierają żadnych zasadniczych zmian w uprawnieniach osadników wojskowych.

Dalej skarżący zarzucił, że władza pozwana, wbrew zasadzie „lex retro non agit“, zastosowała do niniejszego wypadku przepis art. 6 ustawy osadniczej w brzmieniu, nadanem ustawą z 14 marca 1932 poz. 335 Dz. Ust.

Zarzutu tego NTA nie uznał za uzasadniony. W myśl art. 6 uzupełniającej ustawy z 14 marca 1932 termin roczny na osiedlenie się i trzyletni na zagospodarowanie się liczone będą zasadniczo od daty protokólarnego wprowadzenia osadnika w posiadanie. W wypadkach jednak, jak niniejszy, gdzie działka została oddana osadnikowi w posiadanie jeszcze przed wejściem w życie cyt. ustawy z 14 marca 1932, powyższe terminy mogą płynąć dopiero od chwili wejścia w życie tej uzupełniającej ustawy.

Ponieważ zaś ustawa uzupełniająca weszła w życie z dniem ogłoszenia (art. 10), t. j. 18 kwietnia 1932, dopiero więc nieosiedlenie się w ciągu roku od ostatnio przytoczonej daty (18 kwietnia 1932) mogłoby skutkować pozbawienie nadania. Z tych względów uchwała Powiatowego Komitetu Nadawczego z 20 września 1932, oparta na przepisie art. 6, jako powzięta przed upływem roku od wejścia w życie uzupełniającej ustawy z 14 marca 1932, nie znajdowała uzasadnienia w ustawie. Natomiast gdy idzie o zaskarżone orzeczenie, to zapadło ono 31 lipca 1933, a więc już po upływie roku od wejścia w życie ustawy z 14 marca 1932, a ponieważ skarżący nie twierdził i nawet nie twierdzi, iżby stan, ustalony lustracją z 19 września 1932, do chwili wydania zaskarżonego orzeczenia się zmienił, przeto władza pozwana miała w ustawie uzupełniającej z 14 marca 1932 podstawę prawną do pozbawienia skarżącego przyznanego mu nadziału z powodu nieosiedlenia się w ciągu roku.

Z tych przeto powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Wyrok ten nastręczyć musi poważne wątpliwości zarówno z punktu widzenia słuszności, jak i ze stanowiska swej prawnej podstawy.

Już motyw, odrzucający pierwszy zarzut skargi, nie jest właściwie dość silnie ugruntowany, gdyż odmienna stylizacja ustępów 1 i 2 art. 6 ustawy z 14 marca 1932 poz. 335 Dz. Ust. mogłaby rzeczywiście uzasadnić twierdzenie, iż zawarta w ust. 1 zmiana czasu, od którego liczyć się mają terminy roczny i trzyletni, wymagane do osiedlenia się i zagospodarowania się osadnika, dotyczyć ma tylko osadników, którym nadano działki na podstawie tej ustawy, a nie miała zmieniać praw nabytych na zasadzie nadań dawniejszych. Jeżeli się jednak kwestję tę oceni przy uwzględnieniu jej całego rozwoju, to wypadnie uznać, że stanowisko NTA w tym względzie jest, wobec niebardzo szczęśliwej redakcji wspomnianego art. 6 ustawy z 1932 r., prawnie uzasadnione. Judykatura NTA w kwestjach osadnictwa wojskowego poszła w tym kierunku, iż terminy, o których wyżej mowa, liczyć należy na podstawie dawniejszych przepisów

ustawy z 17 grudnia 1920 poz. 18/21 Dz. Ust. nie od chwili oddania osadnikowi działki w posiadanie, lecz dopiero od chwili wydania mu aktu nadawczego. Ponieważ w praktyce osadzano wojskowych na działkach, a z procedurą wydania aktu nadawczego wcale się nie śpieszono, wytworzył się stan taki, iż osadnicy, czy nie chcąc przed otrzymaniem aktu nadawczego i tytułu własności ryzykować większych wkładów, czy też nie mogąc z braku właśnie tytułu własności uzyskać na to potrzebnych środków, latami nieraz nie osiedlali się i nie zagospodarowywali na otrzymanych działkach, co znowu z punktu widzenia interesu publicznego było wysoce niepożądane. Władza, pomimo iż wykładnia Trybunału oparta była na brzmieniu ustawy z 17 grudnia 1920 poz. 18/21 Dz. Ust., chciała początkowo ten stan poprawić drogą zwykłego ministerjalnego rozporządzenia (z 29 kwietnia 1927 poz. 631 Dz. Ust.), gdy jednak NTA wyrokiem z dnia 16 października 1929 l. rej. 4253/27 (Zb. wyr. Nr. 122 A) wypowiedział, iż mimo tego rozporządzenia terminy wspomniane liczone być mają nadal od chwili wydania osadnikowi aktu nadawczego, zwróciła się na jedynie racjonalną drogę przygotowania nowelizacji ustawy, której wynikiem był właśnie powołany art. 6 ustawy z 14 marca 1932.

Jeżeli więc w tych warunkach zgodzić się można z przyjętą w wyroku wykładnią tego artykułu i z oddaleniem pierwszego zarzutu skargi, to zastosowaną przez NTA odnośnie do drugiego zarzutu skargi wykładnię trudno pogodzić z duchem rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), mającego w tego rodzaju sprawach w myśl art. 114 i 115 tegoż rozp. w każdym razie co najmniej posiłkowe, uzupełniające, znaczenie. Przewodnią i podstawową zasadą tych przepisów jest lojalne stanowisko władzy wobec strony i unikanie wszystkiego, co mogłoby wyglądać na zaskoczenie tej strony. Wystarczy w tym względzie wskazać na przepisy np. art. 2 o obowiązku niezwłocznego skierowywania na właściwą drogę podań, wniesionych do władzy niewłaściwej, art. 46 o obowiązku zawiadamiania o rozprawie drogą publicznych ogłoszeń także osób zainteresowanych, nie biorących udziału w postępowaniu, art. 77 głoszącego, że mylne objaśnienie co do terminu odwołania nie może nigdy szkodzić stronie, art. 85 co do zwolnienia stron od obowiązku uzasadniania odwołań, art. 107 co do obowiązku wyznaczenia dodatkowego terminu na złożenie opłat itp. Z tą przewodnią myślą ustawodawcy kolidowałoby niewątpliwie w stopniu najwyższym przyjęcie zasady, na której Trybunał oparł uzasadnienie omawianego wyroku. Gdyby zgodzić się z tem, że władza II instancji, załatwiając odwołanie od orzeczenia, niezgodnego z obowiązującym przepisem, mogłaby — po wejściu w życie przepisu nowego, surowszego, jak w danym przypadku dotyczącego liczenia terminu do osiedlenia się i zagospodarowania osadnika już od chwili zdarzenia wcześniejszego, bo od chwili oddania działki w posiadanie, gdy poprzednio czas ten liczony miał być dopiero od chwili wręczenia mu aktu nadawczego — stosować ten przepis surowszy, licząc termin ten choćby tylko od daty wejścia w życie nowego przepisu, to niewątpliwie stanowiłoby to znaczne ukrócenie praw strony. Strona, wnosząc odwołanie przeciwko orzeczeniu I instancji, niezgodnemu z obowiązującemi wówczas przepisami, ma prawo wyczekać, jak sprawę rozstrzygnie władza II instancji, chociażby nawet tymczasem przez wydanie nowych przepisów zmienił się stan prawny na jej niekorzyść, i dopiero po decyzji tej władzy może zacząć biec termin, wprowadzony nowym przepisem. W konkretnej sprawie trudno też byłoby wymagać od strony, aby przed rozstrzygnięciem przez II instancję pytania, czy stanowisko, zajęte przez nią w odwołaniu, było uzasadnione na podstawie obowiązujących wówczas przepisów, narażała się na znaczne wydatki, związane z osiedleniem się i zagospodarowywaniem.

Kwestja stosowania nowych przepisów do spraw, będących już w toku, na-

stręcza zawsze wiele trudności. Najlepszym tego dowodem są bardzo obszerne przepisy wprowadzające do k. p. k., k. k., k. p. c., kod. zobow. i t. d. Nawet w dziedzinie administracyjnej znajdujemy nieraz szczegółowe wskazówki, jak i o ile nowe przepisy stosować do spraw dawnych. Przykładem jest przepis art. 81 nowej ustawy o reformie rolnej z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust., na tle którego wydany był wyrok NTA z 16 października 1929 l. rej. 3832/27 (Zb. wyr. Nr. 121 A). Jeżeli takiego wyraźnego przepisu niema, wytyczną przy ocenie zastosowania nowych przepisów powinna być zasada, aby strona nie była zaskoczona nową sytuacją i miała po wypowiedzeniu się II instancji jeszcze pełny termin, zawarty w nowych przepisach do wykonania nakazanej czynności.

Jan Morawski

1657.

SPRAWY LASOWE.

Uznanie lasu za ochronny — tereny wykarczowane.

Tereny, całkowicie pozbawione drzewostanów i wykarczowane, choćby uznane zostały za grunty leśne, nie mogą być uznane za las ochronny przed ich uprzedniem zalesieniem. (Teza).

Wyrok NTA z 17 marca 1936 l. rej. 4168/34 w sprawie Mikołaja Bielakowskiego przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu Wołyńskiemu w przedmiocie uznania części lasu za ochronny.

...Skarżący zarzucił, że władza pozwana bezpodstawnie i wbrew art. 24 p. d) rozporządzenia o ochronie lasów z 24 czerwca 1927 poz. 932/32 Dz. Ust. uznała obszar około 3 ha za las ochronny, gdyż na całym tym obszarze lasu niema, natomiast jest ogród warzywny, a drzewa (stare graby w ilości 60), które swego czasu rosły na tym obszarze, zostały wycięte w r. 1929 i 1930 przez poprzednią właścicielkę, która na wyrąb ten miała zezwolenie Ministerstwa Rolnictwa.

Zarzut ten nie jest pozbawiony trafności. W myśl art. 50 przytoczonego przez skarżącego rozporządzenia poz. 932/32 Dz. Ust. grunty, pozbawione drzewostanów i wykarczowane przed 1 stycznia 1927 ze zmianą uprawy leśnej na inny trwały rodzaj użytkowania, nie będą uważane za grunty leśne, z wyjątkiem tych lasów, które przed wymienioną datą były uznane za ochronne lub były obciążone służebnościami. Ponieważ zaś, jak to ustalono protokółem oględzin lasu, dokonanych 29 marca 1933, i jak to sam skarżący przyznaje, las został wycięty po 1 stycznia 1927 i, jak wy-

mienione oględziny ustaliły, po uprawie leśnej nie zostało śladu, a twierdzenie skarżącego, że las został wyrąbany za zezwoleniem Ministerstwa Rolnictwa, należy odrzucić jako gołosłowne, gdyż nie poparte żadnym dowodem, przeto w świetle przepisu art. 50 obszar, objęty zaskarżonem orzeczeniem, mógł być uznany za grunt leśny i do niego, jako takiego, mogłyby być stosowane jedynie przepisy art. 4, 5, 6 i n. rozporządzenia z 24 czerwca 1927 o ochronie lasów. Jeżeli jednak chodzi o lasy ochronne, o których traktują przepisy art. 24—28 tegoż rozporządzenia, to z treści i sensu tych przepisów wynika, że tylko „lasy" i „zarośla", a więc przestrzenie, na których znajdują się drzewa leśne i zarośla, a nie grunty leśne, całkowicie pozbawione drzewostanów i wykarczowane, mogą być uznane za lasy ochronne, art. 24 bowiem wyraźnie stanowi: „lasy" i „zarośla" mogą być uznane za lasy ochronne, a więc nie „grunty leśne". Z celu wreszcie, dla którego las może być w myśl tegoż przepisu uznany za ochronny, — mianowicie tylko wówczas, a) gdy „las" i „zarośla" zabezpieczają grunty przez zmywaniem i wyjałowieniem, powstrzymują usuwanie się ziemi lub kamieni i t. d., b) gdy chronią brzegi wód przed obrywaniem się, a źródła przed zasypywaniem, c) gdy przeszkadzają powstawaniu piasków lotnych, d) mają specjalne znaczenie dla obrony Państwa i e) mają znaczenie przyrodniczo-naukowe — wynika wyraźnie, że przepis ten nie może odnosić się do gruntów leśnych, całkowicie pozbawionych drzewostanów i wykarczowanych, tak, jak to ma miejsce w danym wypadku, przed ich uprzedniem zalesieniem.

Ponieważ zaś w niniejszym przypadku uznany został za las ochronny obszar, na którym, zgodnie z protokółem oględzin z 29 marca 1933, „po uprawie leśnej nie zostało śladu", a więc obszar, który nie był ani „lasem", ani „zaroślami", przeto NTA dopatrzył się w zaskarżonem orzeczeniu niezgodności z ustawą i wobec tego uchylił je.

W ramach rozporządzenia Prezydenta z 24 czerwca 1927 poz. 932/32 Dz. Ust. rozróżnia teza i wyrok NTA grunty leśne, pozbawione drzewostanu i wykarczowane, od gruntów, na których znajdują się drzewa leśne i zarośla, i — opierając się na dosłownem brzmieniu pierwszego zdania art. 24 rozporządzenia — dochodzi do wniosku, że grunty leśne, pozbawione drzewostanu i wykarczowane, mogą być uznane za lasy ochronne dopiero po ich zalesieniu.

Stanowisko to nasuwa pewne wątpliwości.

Jak to mianowicie wyrok słusznie ustala, grunt leśny, pozbawiony drzewostanu, a podpadający pod przepisy art. 4, 5 i 6 rozp., nie traci po 1 stycznia 1927 — stosownie do art. 50 rozp. — swego charakteru gruntu leśnego, mimo że jest pozbawiony drzewostanów. Skoro zaś tak jest, to niema powodu przyjąć, aby taki grunt miał być wyłączony z pod przepisu art. 24, o ile uprzednio nie zezwolono na zamianę tego gruntu na inny rodzaj użytkowania. Nie sprzeciwia się temu dosłowne brzmienie pierwszego zdania art. 24, bo tak las, jak i zarośla, o których tam mowa, muszą stać prze-

cież na gruncie leśnym, do którego więc przepis art. 24 też odnosić się musi, bez względu na to, jakim zmianom ulegnie las lub zarośla na tym gruncie rosnące.

Że tak jest, dowodzi tego ostatni ustęp art. 26 rozp., który wyraźnie głosi, że termin sztucznego zalesienia gruntu leśnego, przewidziany w art. 6, może być skrócony do jednego roku. Przepis ten przewiduje więc wyraźnie możliwość późniejszego zalesienia gruntu leśnego, uznanego już za ochronny z art. 24, inaczej bowiem ten przepis art. 26 byłby zbyteczny. Z przepisu art. 24 w związku z art. 26 należy zatem wnioskować, że intencją ustawodawcy jest, aby art. 24 miał zastosowanie także i do gruntu leśnego jeszcze niezalesionego. Możliwość ta ma szczególne znaczenie przy uznaniu lasu za ochronny — jak w niniejszym wypadku — z punktu d) art. 24, t. j. o ile chodzi o obronę Państwa.

Wniosek w tym względzie, w myśl art. 25 p. b), ma stawiać wyłącznie właściwa władza wojskowa, i ona też tylko może ocenić, czy w interesie obrony Państwa wystarcza, aby ochronie podlegał tylko sam grunt leśny, bez drzewostanu, czy też grunt ten winien być zalesiony, ewentualnie w przyśpieszonym terminie, jak to przewiduje ostatni ustęp art. 26 w związku z art. 6. Przy wykładni, jaką daje teza NTA, możność wymagań w tym względzie właściwej władzy wojskowej byłaby zanadto ograniczona.

Dr. Wł. Podczaski

1658.

SPRAWY WODNE.

Prawo użycia wody w razie niebezpieczeństwa.

Zarządzenia, wydane na zasadzie art. 130 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) na wypadek czasowego braku wody, mogą w stosunku do właściciela wody mieścić w sobie tylko obowiązek nieprzeszkadzania jej użyciu na cele, przez władzę wskazane. (Teza).

Wyrok NTA z 17 stycznia 1935 l. rej. 6673/32 w sprawie Magdaleny Dolaisowej przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Stanisławowie w przedmiocie dostarczenia gminie Tłumacz wody ze stawów skarżącej.

Starosta w Tłumaczu zarządzeniem z 17 lipca 1931 stwierdził brak wody w zbiorniku, znajdującym się przed budynkiem Urzędu Miejskiego w Tłumaczu, i z uwagi na panującą posuchę oraz na codzienne pożary wezwał na podstawie art. 130 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) i § 8 wojewódzkiego rozporządzenia porządkowego z 7 lipca 1930 o zapobieganiu pożarom (Nr. 13 wojewódzkiego Dz. Urz.) Magdalenę Dolais, właścicielkę dóbr w Tłumaczu, do dostarczania stale wody z znajdującego się w tych dobrach stawu tak, aby wspomniany wyżej zbiornik był zawsze

napełniony dla celów ratowniczych i sanitarnych, jak skrapianie ulic. Urząd Wojewódzki w Stanisławowie orzeczeniem z 19 maja 1932 nie uwzględnił odwołania Magdaleny Dolais od powyższego zarządzenia Starosty i zatwierdził je jako uzasadnione w wymienionych przepisach, zaznaczając zarazem, że zarządzenie powyższe będzie miało moc obowiązującą na czas trwania niebezpieczeństwa braku wody.

Na to orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego wniosła Magdalena Dolais skargę do NTA.

...Skarżąca podnosi, że należący do niej staw jest sztucznym zbiornikiem wody z opadów atmosferycznych i że z tego powodu do stawu tego nie mają zastosowania postanowienia art. 130 ustawy wodnej.

Zarzut ten nie jest trafny. Z pod przewidzianych bowiem w wymienionym przepisie zarządzeń, dotyczących użycia wody, wyłączono — jak z tego przepisu wynika — tylko wody w zamkniętych wodociągach gmin obcych, a wobec tego przyjąć należy, że wszelkie inne wody, a więc także wody w prywatnych zbiornikach sztucznych, mogą być przedmiotem tych zarządzeń.

Skarżąca podniosła również, że staw jej leży częścią w gminie Tłumacz, a częścią w gminie Pałahicze i że wobec tego obciążenie jej jest tem bardziej uciążliwe, iż takie same użycie jak na rzecz gminy Tłumacz mogłoby być zarządzone także na rzecz gminy Pałahicze. Okoliczności te nie mają istotnego znaczenia. Dopuszczalność bowiem zarządzeń, o których mowa w art. 130 ustawy wodnej, nie jest uzależniona ani od tego, aby woda, o której użycie chodzi, znajdowała się w całości na obszarze gminy, w której zaszedł wypadek czasowego braku wody, ani też od stopnia uciążliwości, spowodowanych dla właściciela wody.

W dalszych wywodach skarżąca zarzuca niezgodność zaskarżonego orzeczenia z art. 130 ustawy wodnej i wywodzi w uzasadnieniu tego zarzutu, że przewidziane w tym przepisie zarządzenia mogą być wydawane tylko w razie czasowego braku wody i że przedmiotem ich może być tylko czasowe użycie wody, że tymczasem na skarżącą nałożono stały obowiązek.

Zarzut ten nie jest trafny. W zarządzeniu bowiem Starosty z 17 lipca 1931 wyraźnie zaznaczono, że wydano je ze względu na panującą posuchę i codzienne pożary, w zaskarżonem zaś orzeczeniu Urząd Wojewódzki wyraźnie ograniczył moc obowiązującą powyższego zarządzenia na czas trwania niebezpieczeństwa braku wody. Uznać wobec tego należy, że zaskarżonem orzeczeniem upoważniono gminę Tłumacz do używania wody ze stawu skarżącej nie na stałe, lecz czasowo, mianowicie na czas niebezpieczeństwa braku wody, stworzonego panującą w czasie wydania zarządzenia z 17 lipca 1931 posuchą i ciągłością pożarów, i że do tego

tylko ograniczonego okresu czasu odnosi się zawarta w zarządzeniu Starosty wzmianka, iż skarżąca winna stale dostarczać wody.

Skarżąca zarzuca zarazem, że w zaskarżonem orzeczeniu nie zastrzeżono jej prawa do odszkodowania. Zarzut ten nie ma istotnego znaczenia. Jak to bowiem wynika z art. 130 ustawy wodnej, prawo do odszkodowania za wodę, co do której wydano zarządzenia w myśl tegoż przepisu, nie jest uzależnione od formalnego przyznania go stronie orzeczeniem administracyjnem, lecz służy stronie bezpośrednio z mocy powyższego przepisu tak, że władza wodna względnie sąd ustala tylko wysokość odszkodowania, o ile strona tego zażąda.

Rozpatrując pozostałe wywody skarżącej, stwierdzić należy, że w art. 130 upoważniono władzę wodną względnie miejscowe władze policyjne tylko do wydawania zarządzeń „co do czasowego użycia wód", a zatem zarządzeń, określających dla jakiego celu, a tem samem przez kogo woda winna być użyta. Temu prawu władzy odpowiada ze strony właściciela danej wody obowiązek nieczynienia niczego, co sprzeciwiałoby się zrealizowaniu celu, przez władzę określonego. Do nałożenia jakichkolwiek innych obowiązków na właściciela wody brak podstawy w przepisie, o którym mowa.

Gdy zaś wbrew temu zobowiązano skarżącą do dostarczania wody z jej stawu do zbiornika miejskiego, a zatem nietylko do nieprzeszkadzania pobieraniu wody przez gminę, lecz do spełniania wszystkiego, co jest potrzebne do doprowadzania wody ze stawu do zbiornika miejskiego, należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1659.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Odwołanie: Rozciągłość obowiązku jurysdykcji instancji odwoławczej[1]).

Z art. 85 ust. 1 w łączności z art. 93 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) wynika, że instancja odwoławcza jest do rozpoznania sprawy w częściach przez odwoławcę nie zakwestjonowanych tylko uprawniona, nie zaś obowiązana. (Teza).

Wyrok NTA z 14 lutego 1936 l. rej. 220/33 w sprawie Katarzyny Lüders-

---

[1]) Por. OPA 1030/35 oraz glosę Achillesa Rosenkranza OPA 1650/36.

Weymarn przeciw Ministerstwu Rolnictwa i Reform Roln. w przedmiocie praw wodnych na młynie w Horochowie.

...Skarżąca, powołując się na art. 85 ust. 1 i na art. 93 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), zarzuca wadliwość postępowania, dopatrując się jej w tem, że Ministerstwo rozpatrzyło decyzję Urzędu Wojewódzkiego tylko w części, dotyczącej rozmiaru prawa wodnego, a pominęło część, którą zobowiązano skarżącą do urządzenia dwóch szluz.

Z pierwszego z tych przepisów wynika, że instancja odwoławcza nie jest uprawniona do oddalania odwołania tylko z tego powodu, że odwoławca nie umotywował go, lecz powinna pomimo tego braku rozpoznać sprawę merytorycznie, a to dlatego, że odwoławca jest z zaczepionej decyzji niezadowolony. To niezadowolenie stwarza nietylko wogóle obowiązek rozpoznania sprawy przez instancję odwoławczą, lecz zakreśla także granicę tego obowiązku. Jeżeli więc odwoławca niezadowolony jest z zaczepionej decyzji w całości, obowiązana jest instancja odwoławcza do rozpoznania sprawy w całości. Jeżeli zaś odwoławca ograniczył swoje niezadowolenie tylko do poszczególnych części zaczepionej decyzji, ogranicza się też i obowiązek rozpoznania sprawy przez instancję odwoławczą tylko do tych części. Zakres niezadowolenia może być przez odwoławcę określony bezpośrednio, a więc wyraźnie, albo tylko pośrednio. Jeżeli odwoławca podnosi zarzuty tylko przeciw poszczególnym częściom decyzji, inne zaś jej części pomija milczeniem, a zarazem wyraźnie nie domaga się zmiany decyzji w całości, przyjąć należy, że odwoławca jest z tych innych części zadowolony — oczywiście, o ile co innego nie wynika ze związku między temi innemi częściami a częściami zakwestjonowanemi.

Jak z powyższego okazuje się, zakres, w jakim instancja odwoławcza obowiązana jest do rozpoznania sprawy, określony został w art. 85 ust. 1 rozporządzenia o post. admin. Jeżeli więc w art. 93 tegoż rozporządzenia postanowiono, że instancja odwoławcza nie jest związana zakresem żądań odwołania, to uznać należy, że przepis ten dotyczy nie kwestji unormowanego już w art. 85 zakresu obowiązku instancji odwoławczej co do rozpoznania sprawy, lecz kwestji innej, mianowicie, czy instancja odwoławcza uprawniona jest w rozpoznawaniu sprawy przekroczyć granice powyższego obowiązku. Na przekroczenie to art. 93 zezwala. Gdy jednak jest ono tylko prawem instancji odwoławczej, to odwoławca nie jest uprawniony do domagania się, aby instancja odwoławcza z tego swego prawa skorzystała.

Z odwołania skarżącej od orzeczenia Urzędu Wojewódzkiego nie wynika wyraźnie, że skarżąca jest niezadowolona z tego orzeczenia w ca-

łości. Skarżąca bowiem postawiła wprawdzie wniosek o zmianę zaczepionego orzeczenia, w uzasadnieniu tegoż wniosku podniosła jednak zarzuty, dotyczące tylko ustalenia dopuszczalnej wysokości piętrzenia. Ministerstwo miało więc dostateczną podstawę do przyjęcia, że chodzi o zmianę, dotyczącą tylko tegoż ustalenia. Jeżeli więc Ministerstwo nie rozpoznało sprawy szluz, to NTA nie mógł się w tem zaniechaniu dopatrzeć naruszenia praw skarżącej.

Wynika z powyższego także, że w kwestji zobowiązania do urządzenia szluz nie został wyczerpany administracyjny tok instancyj. W następstwie tego należało dalsze wywody skargi, zmierzające do wykazania niezgodności tego zobowiązania z art. 252 ust. 2 ustawy wodnej, pominąć na podstawie art. 61 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.). . . :

Rozciągłość obowiązku jurysdykcji instancji odwoławczej w postępowaniu administracyjnem określona jest postanowieniami art. 85 oraz art. 93 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.).

Art. 85 ust. 1 postanawia, że „odwołanie [od decyzji głównej, wydanej w pierwszej instancji] nie wymaga szczegółowego uzasadnienia: wystarczy, jeśli z podania strony wynika, iż nie jest zadowolona z decyzji władzy i prosi o jej zmianę."

Jaki wniosek wypływa z tego postanowienia? Ten, że instancja odwoławcza musi zawsze zbadać całokształt sprawy tak pod względem faktycznym, jak i prawnym, jeśli tylko strona wniesie formalne odwołanie, względnie podanie, z którego treści wynika, że jest ono w swej istocie odwołaniem.

Kwestja uzasadnienia odwołania jest obojętna dla ustalenia obowiązku władzy odwoławczej do rozpatrzenia całokształtu sprawy, objętej zaczepioną decyzją I instancji. Jest to naturalną konsekwencją naczelnego postulatu postępowania administracyjnego, żądającego wykrycia prawdy materjalnej w celu jak najlepszej realizacji interesu publicznego. Wychodząc z tego założenia, jak i z logicznej interpretacji ust. 1 art. 85 rozporządzenia o post. admin., musimy stanąć na stanowisku, iż władza odwoławcza ma rozpoznać wszystkie okoliczności tak pominięte w odwołaniu, jak i naprowadzone w jego uzasadnieniu, z wyjątkiem wypadków przewidzianych w punktach a) do e) ust. 2 art. 85, dotyczących „nowych okoliczności, przytoczonych w odwołaniu".

Art. 85 ust. 1 wcale nie stanowi, że władza odwoławcza obowiązana jest badać całokształt sprawy tylko w braku uzasadnienia odwołania, lecz postanawia jedynie, że strona nie potrzebuje uzasadniać swego odwołania. Z ust. 2 tego artykułu, wyłączającego z pod rozważania władzy odwoławczej nowe okoliczności, przytoczone w odwołaniu, wypływa dobitnie, że poza temi nowemi okolicznościami inne okoliczności władza winna badać.

Przepis ust. 2 art. 85 — niezgodny zresztą z ideą wykrycia prawdy materjalnej — stanowi jedyny pozytywno-prawny wyjątek od postawionej przez nas zasady. Nie stoi z nią wcale w sprzeczności przepis art. 93, stanowiący, iż władza odwoławcza przy wydaniu orzeczenia nie jest związana ani zakresem żądań odwołania, ani ustaleniami instancji niższej. Przepis ten — przewidujący możliwość stoso-

wania w postępowaniu administracyjnem instytucji „reformatio in peius" i „in melius" — nietylko nie neguje, ani nie podważa wynikającego z art. 85 ust. 1 obowiązku władzy odwoławczej do rozpatrywania całokształtu sprawy bez względu na uzasadnienie odwołania, ale logicznie uzasadnia nawet ten obowiązek. Jeśli bowiem władza odwoławcza ze względu na interes publiczny, stanowiący właściwe uzasadnienie art. 93, nie może być wcale krępowana ani zakresem żądań odwołania, ani ustaleniami instancji niższej, wtedy w celu należytego załatwienia odwołania, a więc zgodnego z naczelnemi zasadami postępowania administracyjnego, musi objąć swem rozważaniem zawsze całokształt sprawy.

W tem leży istota rzeczy.

Art. 93 nie stanowi wcale jakiegoś zależnego od woli władzy uprawnienia, lecz obowiązek władzy, uzasadniony całą myślą postępowania administracyjnego, dążącego do wykrycia prawdy materjalnej w celu urzeczywistnienia interesu publicznego. Artykuł ten nakazuje, aby władza, gdy tego żąda interes publiczny, poszła w swej decyzji odwoławczej tak poza żądania strony, naprowadzone w odwołaniu, jako też poza ustalenia instancji niższej. Już ten ostatni przepis, dotyczący wyjścia poza ustalenia instancji orzekającej, zmusza władzę odwoławczą do badania całości sprawy bez względu na wnioski strony.

Postawienie odmiennej zasady, a mianowicie uznanie obowiązku władzy do badania całokształtu sprawy tylko w razie braku uzasadnienia odwołania, a skrępowanie w tym względzie władzy w wypadku częściowego uzasadnienia odwołania, nietylko nie zgadza się z art. 93, ale także miesza ideę badania prawdy materjalnej w postępowaniu administracyjnem z ideą procesu cywilnego, wyrażającą się w zasadzie „iudex ne eat ultra petita partium".

Za słuszne należy więc uznać zapatrywanie Urbanowicza, wyrażone w glosie OPA 1030/35, że „ze względu na interes publiczny, występujący w postępowaniu administracyjnem, władza II instancji obowiązana jest rozpoznać sprawę w całokształcie, a więc winna uwzględnić zarówno te okoliczności, które mogą wpłynąć na niepomyślne załatwienie sprawy dla strony, jak i te, które mogą przemawiać na korzyść strony, a których nie potrafiła ona powołać w pierwotnie wniesionem piśmie odwoławczem".

Prof. Dr. Jerzy Panejko

Podatek przemysłowy:

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

Drukarnia „Monolit", Warszawa, Elektoralna 3.